



Il reclamo

LIG 137 segg.

LIFD 132 segg.

Indice

1.	Natura giuridica, funzione ed effetti	2
2.	Oggetto del reclamo	2
3.	Legittimazione: lesione e interesse giuridicamente protetto	4
4.	Forma, termine e obbligo di indicare una motivazione	5
4.1	Reclamo contro una tassazione ordinaria	5
4.2	Reclamo contro una tassazione d'ufficio	7
4.3	Termine	8
5.	Colloquio	8
6.	Accordo in sede di procedura di reclamo	8
7.	Verifica del reclamo	9
7.1	Oggetto del reclamo	9
7.2	Onere della prova	9
7.3	Modifica a svantaggio del contribuente	9
7.4	Reclamo quale ricorso omissio medio	9
8.	Ritiro del reclamo	10
9.	Decisione su reclamo	11
9.1	Principi.....	11
9.2	Situazione agli atti.....	11
9.3	Tipologie della decisione.....	11
9.4	Decisione di stralcio.....	12
9.5	Obbligo di motivazione e ampiezza della motivazione	13
9.6	Indicazione dei rimedi giuridici e passaggio in giudicato	13
9.7	Costi e obbligo d'assunzione dei costi	14
9.8	Notificazione	14
10.	Note bibliografiche	15

1. NATURA GIURIDICA, FUNZIONE ED EFFETTI

Sia ai sensi della LIFD, sia della LAID e della LIG il reclamo è configurato quale rimedio giuridico a tutti gli effetti, ordinario, completo e riformatorio. Esso inibisce il passaggio in giudicato e permette di contestare qualsiasi vizio. La decisione su reclamo sostituisce la decisione di tassazione¹.

Il reclamo non è però una procedura giudiziaria, bensì parte della procedura di tassazione e viene perciò evaso e deciso dall'autorità di tassazione. La procedura di reclamo ha in ampia misura il carattere di una revisione, nella quale la medesima autorità può essere informata in merito a eventuali superficialità o errori, affinché li elimini senza che il caso debba prima essere studiato da ulteriori autorità². Il reclamo rappresenta pertanto uno strumento grazie al quale è possibile correggere errori e inesattezze - non integralmente evitabili in una procedura collettiva - nell'ambito di un procedimento semplice ed economico, senza che ciò sia accompagnato da una perdita di prestigio.

L'autorità di reclamo dispone delle medesime competenze dell'autorità di tassazione. Questa effettua le dovute indagini ed emana le direttive ritenute necessarie³. La procedura di reclamo e la definizione delle misure di ordine procedurale fanno pertanto capo all'autorità di reclamo.

2. OGGETTO DEL RECLAMO

Possono costituire oggetto di reclamo le decisioni e i giudizi seguenti:

a) Decisione di tassazione

In linea di principio l'oggetto del reclamo è costituito dalla decisione di tassazione (cfr. LIG 137 I e LIFD 132 I).

b) Decisione d'accertamento concernente l'assoggettamento/esenzione

Se l'assoggettamento soggettivo è in discussione, l'autorità di tassazione deve emanare una decisione di accertamento (cfr. LIG 136 e LIFD 108). L'autorità si esprime esclusivamente in merito alla sussistenza di un assoggettamento soggettivo e non riguardo all'entità dell'assoggettamento nel caso concreto.

Esempio:

⇒ La A-SA (sede: ZH) e la B-SA (sede: GR) hanno stipulato un contratto con lo scopo di gestire un casinò e di ripartire gli utili da questo generati. L'Amministrazione delle imposte era dell'opinione che nel caso di specie si trattasse di una società semplice, motivo per cui anche la A-SA sarebbe assoggettata nel Cantone dei Grigioni. La A-SA non ha condiviso tale opinione, cosicché l'autorità di tassazione ha emanato una decisione d'accertamento. Il reclamo presentato a tal proposito è stato respinto. Il TA ha difeso l'interpretazione dell'Amministrazione delle imposte⁴.

¹ TF 29.3.2005, 2A.39/2004, in: StE 2005 B 95.1 n. 9, Meuter, pag. 2

² STA A 03 82; DTA 731/97; Zweifel/Casanova, § 20 N 1 nota 861

³ Riguardo alle direttive cfr. prassi 126a-02, n. 5.7

⁴ STA A 01 7

LIG 78 e LIFD 56 disciplinano le esenzioni dall'assoggettamento. Se una persona giuridica presenta una domanda d'esenzione e tale domanda viene respinta mediante decisione d'accertamento, è comunque possibile presentare reclamo⁵.

c) Decisione di revisione

Una decisione di tassazione passata formalmente in giudicato in seguito alla scadenza inutilizzata del termine di reclamo⁶, può essere modificata a posteriori a vantaggio del contribuente solo attraverso una procedura di revisione (cfr. LIG 141 e LIFD 147). Contro la reiezione della domanda di revisione e (in caso di accoglimento) contro la nuova decisione può essere presentato reclamo a livello di Confederazione (LIFD 149 III). A livello cantonale, invece, le decisioni di revisione possono essere impugnate direttamente mediante ricorso (e non mediante reclamo) entro il termine di 30 giorni (LIG 142 III). Ciò è dovuto al fatto che la decisione di revisione già rappresenta una specie di decisione su reclamo.

d) Decisione di recupero d'imposta

Sotto il profilo materiale una decisione di recupero d'imposta rappresenta una decisione di tassazione, contro la quale è possibile presentare reclamo (cfr. LIG 147 IV e LIFD 153 III).

e) Decisione di multa

Contro una decisione di multa o una decisione penale possono essere adottati i medesimi rimedi giuridici come contro un'ordinaria decisione di tassazione (LIG 179 IV e LIFD 182 III).

f) Decisioni di responsabilità

LIG 13 e LIFD 13 disciplinano la responsabilità solidale. Per i periodi fiscali in cui vengono tassati congiuntamente, in linea di principio i coniugi rispondono solidalmente per l'imposta complessiva (responsabilità solidale illimitata); ne risulta che l'Amministrazione delle imposte può chiamare in causa ciascun coniuge per l'ammontare complessivo del credito fiscale. Ciascun coniuge risponde tuttavia solo per la sua quota dell'imposta complessiva, se l'altro coniuge è insolvente. Se l'Amministrazione delle imposte vuole chiamare in causa un coniuge solo per la sua quota dell'imposta complessiva, per lo svolgimento di successo della procedura di rigetto del reclamo deve emanare una decisione di responsabilità separata e impugnabile, dalla quale emerga esattamente la quota dell'imposta a suo carico. Il coniuge interessato ha poi la possibilità di presentare reclamo contro questa decisione. Tuttavia, l'oggetto di tale reclamo si limita solamente alla ripartizione fra i due coniugi del credito fiscale stabilito e passato in giudicato.

g) Decisione di diritto di pegno

Contro la decisione di diritto di pegno si può fare capo alle stesse opposizioni e impugnazioni come contro il credito garantito (LICC 133 IV).

h) Decisione concernente la restituzione di imposte pagate

⁵ Cfr. Greter, art. 56 N 2

⁶ Riguardo al passaggio in giudicato cfr. prassi 123a-01, n. 5

Il contribuente può pretendere la restituzione di un'imposta non dovuta o dovuta solo in parte e che egli ha pagato per errore. Le imposte passate in giudicato si considerano dovute (LIG 157)⁷. Contro una decisione di restituzione negativa, l'interessato può presentare reclamo a livello di Confederazione basandosi su un'esplicita base legale (LIFD 168 III in unione con LIFD 132). A livello cantonale non è disponibile una relativa base legale, tuttavia la medesima situazione giuridica si desume dalla natura della situazione stessa.

i) Decisione concernente il rimborso dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare

Secondo LIG 44 l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare su relativa domanda viene rimborsata senza interesse, per quanto il ricavato dall'alienazione del primo immobile abitato permanentemente nel proprio domicilio entro due anni venga impiegato per l'acquisto di un fondo sostitutivo situato in Svizzera e destinato allo stesso uso (lett. a). A determinate condizioni, l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare viene rimborsata anche in relazione all'alienazione di un fondo agricolo o forestale (lett. b). Contro una decisione concernente il rimborso dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare è possibile presentare reclamo.

j) Decisione concernente il rimborso dell'imposta preventiva

Contro le decisioni concernenti il rimborso dell'imposta preventiva è possibile presentare reclamo.

k) Imposta alla fonte

Se su richiesta del contribuente o del debitore della prestazione imponibile è stata emanata una decisione circa la sussistenza e la portata dell'assoggettamento all'imposta alla fonte, quest'ultima costituisce l'oggetto dell'impugnazione su cui è incentrato il reclamo (cfr. DELIG 44 e LIFD 139 I).

3. LEGITTIMAZIONE: LESIONE E INTERESSE GIURIDICAMENTE PROTETTO

Chi risulta **leso** in qualità di destinatario della decisione di tassazione e dispone di un sufficiente **interesse giuridicamente protetto** è autorizzato a presentare reclamo. In linea di principio si tratta del contribuente; risultano legittimati anche i successori fiscali del contribuente (eredi, persona giuridica assuntrice). Interesse giuridicamente protetto significa un interesse degno di tutela in capo al reclamante, affinché la decisione di tassazione impugnata venga esaminata dall'autorità di tassazione ed eventualmente sostituita da una decisione su reclamo più favorevole⁸. Tale interesse giuridicamente protetto ad esempio non sussiste, se nella decisione di tassazione a causa di una perdita venga stabilito un reddito o un utile pari a 0 franchi e il contribuente contesti il calcolo del riporto delle perdite. Infatti, ai fini del calcolo delle imposte, il riporto delle perdite ha effetto solamente nel periodo fiscale successivo e può essere riesaminato nel quadro della relativa tassazione⁹.

⁷ cfr. anche Stadelmann, pag. 52

⁸ Meuter, pag. 3

⁹ Zweifel/Casanova, § 20 N 7

In determinate circostanze, la presenza di un interesse giuridicamente protetto va confermata anche nel caso di una tassazione zero. Tale ipotesi ricorre ad esempio quando il contribuente presenta reclamo contro una tassazione zero richiedendo la riduzione del reddito imponibile ovvero determinante l'aliquota d'imposta, affinché per il calcolo della riduzione dei premi per l'assicurazione malattia si parta da un reddito computabile inferiore.

Il contribuente può presentare un reclamo anche nel caso in cui la tassazione sia avvenuta secondo la sua dichiarazione. Ciò è dovuto al fatto che la procedura di reclamo è parte della procedura di tassazione¹⁰.

In mancanza di legittimazione il reclamo dovrà essere evaso mediante una decisione di non entrata nel merito.

L'Amministrazione delle imposte stessa non è legittimata a presentare il reclamo. Tuttavia, questa ha la possibilità di revocare la decisione di tassazione entro il termine di reclamo e pertanto prima del passaggio in giudicato formale¹¹. Successivamente emette una nuova decisione di tassazione. Il nuovo termine di reclamo di 30 giorni decorre a partire dalla notificazione della seconda decisione di tassazione.

In virtù dell'art. 111 cpv. 2 della legge sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110), l'AFC può presentare reclamo. Tuttavia, quest'ultima può ricorrere contro la decisione di tassazione in materia di imposta federale diretta anche in via diretta presentando ricorso al Tribunale amministrativo (LIFD 141).

4. FORMA, TERMINE E OBBLIGO DI INDICARE UNA MOTIVAZIONE

4.1 Reclamo contro una tassazione ordinaria

4.1.1 Requisiti formali

Nel diritto armonizzato i requisiti formali previsti per un reclamo sono minimi. Entro il termine di reclamo il contribuente deve esplicitare in forma scritta la richiesta di modifica della decisione di tassazione. Il requisito della forma scritta riguarda anche la firma del reclamante o del suo rappresentante. Nel caso in cui il reclamo venga trasmesso via fax o via e-mail manca il requisito della firma autografa¹². Un simile vizio formale sarebbe di per sé perfettibile, tuttavia non viene stabilito un termine suppletorio per l'eliminazione del vizio, se quest'ultimo non è riconducibile a un semplice errore o a imperizia processuale, bensì a un comportamento consapevole del reclamante. Tale caso dovrebbe verificarsi regolarmente nel caso di reclami pervenuti per fax ed e-mail, motivo per cui in linea di principio non occorre entrare nel merito di relativi reclami, salvo che

¹⁰ cfr. n. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**; inoltre anche Blumenstein/Locher, pag. 420; Meister, pag. 101 In STA A 07 52 e STA A 08 11 il Tribunale amministrativo ha tuttavia espresso il parere che un contribuente non sia legittimato a presentare reclamo contro una decisione di tassazione in seguito ad autodichiarazione.

¹¹ TF 7.6.2011, 2C_156/2010, in: StE 2011 B 26.13. n. 27, StGer BL 24.4.2009, in: StR 2010, pag. 307; TF 7.7.1995, in: DTF 121 II 276 segg.

¹² BStPra 2009, vol. XIX, pag. 493

entro il termine di reclamo sia posto rimedio alla mancanza della firma (autografa)¹³. Lo stesso vale per un reclamo presentato solamente in forma verbale¹⁴.

Altri vizi del reclamo possono essere eliminati anche dopo la scadenza del termine di reclamo. Se in un reclamo altrimenti corretto dal punto di vista formale manca (per errore) la firma del reclamante, la procura del rappresentante contrattuale oppure il consenso dell'assistente oppure del rappresentante legale alla presentazione del reclamo, va fissato un termine suppletorio per porvi rimedio. Non occorre entrare nel merito del reclamo solo dopo un invito infruttuoso a porre rimedio¹⁵.

4.1.2 Motivazione / proposta / mezzi di prova

Anche se il reclamo contro una tassazione ordinaria non contiene alcuna proposta o motivazione, si è in presenza di un reclamo giuridicamente valido riguardo al quale entrare nel merito. In una prima fase è necessario verificare se la decisione di tassazione contiene una breve motivazione che permetta al contribuente di presentare un relativo reclamo motivato. Se ciò non è il caso, la motivazione della tassazione deve essere concretizzata nella direttiva. Il contribuente deve essere posto nelle condizioni di comprendere le considerazioni dell'autorità di tassazione al fine di potersi opporre.

La procedura prevista è la seguente (LIG 137 III):

- La decisione di tassazione differisce in un solo punto dalla dichiarazione d'imposta:
 - Se il reclamo può essere accolto nella forma presentata, la decisione va adottata senza termine suppletorio.
 - Se il reclamo non può essere accolto nella forma presentata, al contribuente va concessa la possibilità di completare il reclamo entro un termine di 10 giorni.
- La decisione di tassazione differisce in diversi punti dalla dichiarazione d'imposta:
 - L'AI invita il contribuente a completare il suo reclamo mediante una proposta motivata entro un termine di 10 giorni.

Il termine di 10 giorni non rappresenta un termine supplementare finalizzato a eliminare vizi che comportano la mancata entrata in materia. Il termine serve a completare un reclamo valido con una proposta, una motivazione e i mezzi di prova necessari e pertanto anche ad agevolare l'autorità nell'evasione del reclamo. Il termine suppletorio di 10 giorni viene concesso sia al contribuente, sia ai suoi consulenti; tale termine è previsto da LIG 137 III e non può pertanto essere esteso o prolungato (termine perentorio).

Se il contribuente non fa fronte all'invito a completare il suo reclamo entro il termine concesso, si ritiene che questi abbia sospeso i suoi obblighi di collaborazione. Conseguentemente decade anche l'obbligo di indagine dell'autorità di tassazione. La decisione in merito al reclamo deve essere assunta in base agli atti procedendo a una mera valutazione di massima della tassazione. La decisione su reclamo tuttavia è di

¹³ cfr. DTF 121 II 252; DTF 30.08.2005, 1P.254/2005; TA AG 18.10.2000, in: StE 2001 B 95.1 n. 6; cfr. anche Tribunale cantonale GR 11.01.2005, in: PTC 2005 n. 17

¹⁴ cfr. STA A 98 877; Zweifel/Casanova, § 20 N 15

¹⁵ Zweifel/Casanova, § 20 N 15

natura materiale (da respingere/accogliere); non può essere assunta una decisione di non entrata nel merito.

Se un reclamo viene presentato senza proposta e motivazione, ma con una richiesta di colloquio, l'Amministrazione delle imposte emette una direttiva, secondo cui il reclamante deve inoltrare una proposta e una motivazione entro 10 giorni.

- Il contribuente adempie a tali direttive: le proposte presentate sono oggetto di discussione in occasione del colloquio. Eventuali ulteriori proposte (presentate in sede di colloquio) non costituiscono oggetto del reclamo; non è possibile entrare nel merito di queste ultime.
- Il contribuente non adempie a tali direttive: il reclamo va respinto per mancanza di una proposta. Non viene concesso alcun colloquio. Con la mancata presentazione si estingue l'obbligo di indagine in capo all'autorità di tassazione; non è ammissibile che l'oggetto del reclamo venga notificato solo in sede di colloquio.
- Il contribuente adempie a tali direttive in maniera solo parziale presentando una proposta, omettendo tuttavia di fornire una motivazione. In tal caso va concesso un colloquio (il contribuente potrebbe fornire la relativa motivazione anche soltanto in sede di procedura di ricorso).

4.2 Reclamo contro una tassazione d'ufficio

Se la tassazione d'ufficio è la conseguenza del fatto che il contribuente non ha adempiuto ai suoi obblighi di collaborazione in sede di procedura di tassazione, il contribuente deve porvi rimedio ed eliminare l'incertezza nella fattispecie. La fattispecie oggetto di valutazione deve essere provata in maniera completa - ad esempio mediante una dichiarazione d'imposta presentata a posteriori riguardo all'imposta sul reddito o sulla sostanza oppure all'imposta sugli utili o sul capitale; mere prove parziali non sono sufficienti. Solo soddisfacendo tale condizione è possibile dimostrare l'inesattezza della tassazione. Una volta eliminata l'incertezza in merito alla fattispecie, vi è nuovamente l'obbligo di indagine in capo all'autorità di tassazione. Se necessario questa deve adeguare la tassazione d'ufficio alla fattispecie effettiva¹⁶.

La dimostrazione dell'inesattezza deve avvenire contestualmente alla motivazione e dunque entro il termine di reclamo. In sede di tassazione d'ufficio non esiste un termine suppletorio per il completamento del reclamo. Conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale, la motivazione del reclamo contro la tassazione d'ufficio, richiesta secondo LIG 137 IV e LIFD 132 III, rappresenta un presupposto processuale. Per questa ragione non si deve entrare nel merito del reclamo di un contribuente tassato d'ufficio in modo ammissibile a causa del mancato inoltro della dichiarazione d'imposta e che con il reclamo contro la tassazione d'ufficio non inoltra nessuna esposizione circostanziata della fattispecie con i relativi mezzi di prova e non pone - per quanto ciò gli sia possibile - rimedio agli atti di collaborazione omessi¹⁷.

Riguardo alla problematica relativa al reclamo contro una tassazione d'ufficio cfr. prassi dettagliata 137-04-01.

¹⁶ TF 17.10.2011, in: StE 2012 B 93.5 n. 26; TF 29.04.2009, in: StE B 95.1 n. 14; TF 29.03.2005, in: StE 2005 B 95.1 n. 9, 2A.39/2004 (decisione contro STA A 03 98); STA A 06 42

¹⁷ TF 22.11.2011, 2C_504/2010; TF 16.05.2011, 2C_6/2011; TF 05.04.2007, 2C_86/2007; TF 04.07.2005, 2A.72/2004; TF 23.04.2004, 2A.164/2004; TF 22.10.2001, in: NStP 2001, pag. 138; TF 21.11.1997, in: DTF 123 II, 557 segg.; Komm. DBG, art. 132 N 34

4.3 Termine¹⁸

Secondo LIG 137 I e LIFD 132 I il reclamo deve essere presentato entro 30 giorni dalla notificazione della decisione di tassazione. Alla pari di tutti i termini d'impugnazione, si tratta di un termine legale che non può essere prorogato. L'onere della prova riguardo alla presentazione tempestiva del reclamo spetta al contribuente. Per il calcolo, il rispetto, la proroga e la restituzione dei termini in virtù di LIG 124 III fanno stato le norme di cui a LGA 7 segg.¹⁹. La regolamentazione delle ferie giudiziarie (LGA 39) non si applica alla procedura di reclamo. Riguardo alla questione di quando rimedi giuridici di persone coniugate sono da ritenersi presentati in maniera tempestiva cfr. prassi 123a-01.

5. COLLOQUIO

Se in virtù di LIG 138 I un contribuente richiede un colloquio (quale risultato del diritto di essere sentito), questo gli va concesso nei casi in cui il reclamo non verrebbe in ogni caso accolto integralmente²⁰. Il colloquio può essere richiesto anche dopo la scadenza del termine di reclamo; il contribuente può richiedere un colloquio nel corso dell'intera procedura di reclamo. Anche l'autorità di reclamo può proporre un colloquio, qualora ritenga che ciò agevoli l'evasione del reclamo.

L'**obiettivo massimo del colloquio** consiste nel raggiungimento di un accordo; tuttavia ciò non risulta sempre possibile. L'obiettivo minimo del colloquio da raggiungere in ogni caso consiste nel concordare la fattispecie da sottoporre a valutazione. Solo quando la fattispecie da sottoporre a valutazione è nota, di seguito risulta possibile trattare il reclamo e assumere una decisione in merito alla questione giuridica irrisolta.

Nell'ambito della preparazione in vista del colloquio, il funzionario incaricato può chiedere assistenza ai capi sezione, al capo reparto o al servizio giuridico. Le argomentazioni esposte in sede di colloquio vanno ascoltate e verificate. Solo successivamente va adottata una decisione. Il colloquio deve essere verbalizzato. In particolare devono essere annotate le argomentazioni del contribuente nonché i punti riguardo ai quali è stato possibile raggiungere un accordo nonché i punti che necessitano di ulteriori accertamenti. Il verbale va redatto in maniera il più possibile efficiente, ovvero deve essere breve, sintetico e completo. Inoltre è necessario apporre sul verbale la data e la firma del funzionario che ha proceduto alla tassazione o almeno le sue iniziali. Di norma le decisioni vanno adottate entro tempi brevi dopo il colloquio.

6. ACCORDO IN SEDE DI PROCEDURA DI RECLAMO

Se l'autorità di tassazione e il contribuente o il suo rappresentante delegato²¹ giungono a un accordo, entrambe le parti devono firmare un relativo **verbale**. Nella prassi, in

¹⁸ Riguardo ai vari termini cfr. la prassi 123a-01

¹⁹ Cfr. anche DTA 677/96

²⁰ Cfr. PTA 1975 n. 66

²¹ Nella DTA 823/97 il Tribunale amministrativo tra le altre cose ha rilevato quanto segue: "Nel presente caso il rappresentante dei ricorrenti ha redatto un reclamo dettagliato presentandolo entro i termini e nella forma richiesta a nome e su incarico degli eredi. Nei confronti dell'autorità fiscale egli si è

relazione a un accordo nella procedura di reclamo, una decisione su reclamo viene emanata solo in casi particolari. Con la firma del verbale la procedura di impugnazione si conclude; questa non può essere proseguita mediante ricorso²².

7. VERIFICA DEL RECLAMO

7.1 Oggetto del reclamo

L'oggetto del reclamo è costituito esclusivamente dai punti (proposte) contestati dal contribuente. Tuttavia, l'Amministrazione delle imposte può esaminare tutta la tassazione di propria iniziativa²³.

7.2 Onere della prova

Nella procedura di reclamo continua a vigere il principio secondo cui l'autorità è tenuta a provare i fatti causanti l'imposizione, mentre il contribuente è tenuto a provare i fatti che comportano una riduzione dell'imposizione.

7.3 Modifica a svantaggio del contribuente

Se l'esame del reclamo comporta una modifica della decisione di tassazione a svantaggio del contribuente, il contribuente deve essere sentito. L'autorità di tassazione deve concedere al contribuente la possibilità di esprimersi in merito alla reformatio in peius prospettata (LIG 138 II; LIFD 135 I)²⁴. A mezzo raccomandata questa informa il reclamante riguardo a quanto accertato e alle possibili conseguenze fiscali e lo invita ad esprimersi in merito entro 20 giorni.

Il contribuente non può evitare una decisione a suo svantaggio ritirando il suo reclamo (LIG 138 IV; LIFD 134 II).

7.4 Reclamo quale ricorso omissio medio

Se il reclamo è rivolto contro una decisione di tassazione motivata in maniera esaustiva, con **la proposta** ovvero **il consenso del reclamante** esso può essere trasmesso come ricorso al Tribunale amministrativo (LIG 137a e LIFD 132 II)²⁵.

Con il ricorso omissio medio si persegue la razionalizzazione delle procedure e la riduzione dei costi. Se nonostante intensi dibattimenti con l'autorità di tassazione un contribuente non può dichiararsi d'accordo con l'interpretazione giuridica espressa da

dimostrato autorizzato a presentare il reclamo mediante l'istanza e grazie all'ampio possesso e alla conoscenza degli atti. Di conseguenza poteva risultare autorizzato a porre in essere tutte le azioni necessarie per la salvaguardia dei diritti dei rappresentati... . In occasione del colloquio è inoltre giunto a un accordo con le autorità fiscali riguardo alla maggior parte dei punti fatti valere nel reclamo. In base alle circostanze concrete ... le autorità fiscali non hanno ravvisato né motivi, né ragioni per dubitare di un rapporto di rappresentanza giuridicamente sufficiente e potevano fare affidamento sull'esistenza di una procura".

²² Cfr. STA A 01 30; DTA 823/97

²³ STA A 03 115; Meuter, pag. 11

²⁴ TA ZH 10.12.2008, in: RB ZH 2008 n. 91; TA ZH 28.06.2000, in: ZStP 2001, pag. 57

²⁵ cfr. STA A 10 2

quest'ultima e in ogni caso intende rivolgersi a un'autorità giudiziaria, e anche l'autorità di tassazione non vede da parte sua alcuna possibilità di rivedere la propria decisione, deve essere possibile rinunciare a una superflua procedura di reclamo. Se un reclamo viene trasmesso quale ricorso al Tribunale amministrativo, devono essere soddisfatti i seguenti presupposti:

- La fattispecie deve essere chiara e indiscussa; non sono necessari ulteriori accertamenti;
- La decisione di tassazione è stata motivata in maniera esaustiva (come una decisione su reclamo); ne consegue una maggiore ampiezza della motivazione nei casi in cui è immaginabile un ricorso omissio medio.
- Il reclamo deve soddisfare i presupposti indicati dal legislatore in LIG 139 II e LIFD 140 II per un atto di ricorso.
- Riguardo a un ricorso omissio medio deve essere disponibile una proposta o il consenso del contribuente.
- L'autorità di tassazione decide se ammettere un ricorso omissio medio.

8. RITIRO DEL RECLAMO

In linea di principio il reclamante è autorizzato a ritirare il reclamo. Tale dichiarazione deve essere effettuata in maniera incondizionata ed esplicita²⁶. Di norma il ritiro riguarda tutto il reclamo, può tuttavia anche limitarsi a singoli punti. Nel caso in cui una pluralità di reclamanti abbia presentato congiuntamente un reclamo, questo può essere ritirato solo congiuntamente²⁷. Il reclamo presentato da un solo **coniuge** può essere ritirato con dichiarazione di entrambi i coniugi oppure con dichiarazione del reclamante²⁸.

Se il contribuente ritira il reclamo, la procedura di reclamo dovrebbe essere formalmente evasa tramite una decisione di stralcio²⁹. Dato che nella prassi il ritiro di reclami non comporta mai dei problemi, la decisione di stralcio viene emanata solo in casi particolari. Il ritiro del reclamo deve tuttavia avvenire in forma **scritta**: o sul reclamo stesso ("ritiro il mio reclamo", ad esempio in occasione di un colloquio), o con lettera separata. Se il reclamante ritira il reclamo solo in forma **orale**, l'Amministrazione delle imposte deve sempre emanare una decisione di stralcio formale.

Tale **decisione di stralcio** presenta la seguente formulazione:

"Il Lei ha comunicato all'autorità di tassazione l'intenzione di ritirare il Suo reclamo del contro la decisione di tassazione del Il Suo reclamo è quindi divenuto privo di oggetto e va perciò stralciato.

Pertanto si decide quanto segue:

1. Il reclamo del viene stralciato.

²⁶ TF 07.01.1985, in: DTF 111 V 60

²⁷ Zweifel/Casanova, § 21 N 10

²⁸ cfr. Böckli, pag. 239/240; a. M. Zweifel, Verfahrensgrundsätze, pag. 430: Rückzug nur durch beide Ehegatten gemeinsam möglich.

²⁹ Cfr. DTA 394/94, cfr. anche DTA 807/94

2. Contro la presente decisione di stralcio è data facoltà di ricorso (a livello di Cantone e di Confederazione) al Tribunale amministrativo del Cantone dei Grigioni, Obere Plessurstrasse 1, 7000 Coira, entro 30 giorni dalla notificazione.

Nonostante il reclamo sia stato ritirato dal contribuente, la procedura di reclamo va proseguita d'ufficio se in base alle circostanze debba ritenersi che la tassazione era inesatta (LIG 138 IV e LIFD 134 II). Con il ritiro del reclamo il contribuente non può pertanto evitare la modifica della decisione di tassazione a suo svantaggio (**reformatio in peius**).

9. DECISIONE SU RECLAMO

9.1 Principi

In linea di principio vanno osservati i seguenti punti:

- Reclami semplici devono essere evasi immediatamente (decorso il termine di reclamo), mentre reclami più complessi devono essere evasi entro 2 mesi.
- La procedura di reclamo deve essere gestita nel modo più efficiente possibile. Le direttive rivolte al contribuente e la corrispondenza scambiata con quest'ultimo devono sostanzialmente limitarsi a questioni legate alla fattispecie. Vanno evitati scambi di corrispondenza prolungati riguardo a questioni giuridiche.
- La decisione su reclamo viene emanata immediatamente dopo il colloquio.
- Decisioni su reclamo contro l'imposta cantonale e l'imposta federale diretta vengono sempre emanate contemporaneamente.

9.2 Situazione agli atti

In linea di principio fa stato la situazione agli atti al momento della decisione su reclamo. Pertanto nel corso del reclamo è possibile presentare nuove prove o giustificativi.

In base alla giurisprudenza del Tribunale federale e del Tribunale amministrativo, tale disposizione si applica anche ai reclami contro una tassazione d'ufficio. La prassi precedente, secondo cui nel caso di reclami contro una tassazione d'ufficio riguardo a imposte cantonali andava presa a riferimento la situazione agli atti vigente al momento della tassazione³⁰, è stata giudicata contraria all'armonizzazione³¹.

9.3 Tipologie della decisione

Per la decisione su reclamo vi sono le seguenti possibilità:

a) Accoglimento

Se al reclamante va data ragione, il reclamo viene accolto. La decisione non va motivata oppure va motivata solo in maniera molto sintetica. Non può essere impugnata mediante ricorso, poiché il contribuente difetta di legittimazione (in mancanza di lesione formale). Pertanto è anche possibile rinunciare all'indicazione dei rimedi giuridici.

b) Accoglimento parziale

³⁰ PTA 1996, n. 74; STA A 02 42, STA A 00 44, STA A 99 19, DTA 468/97, DTA 582 e 583/96, DTA 79/92, DTA 130/94

³¹ TF 29.03.2005, in: StE 2005 B 95.1 n. 9, 2A.39/2004

Se al reclamante va data ragione riguardo a singoli punti, il reclamo viene accolto parzialmente. I punti del reclamo respinti vanno motivati, mentre le proposte accolte non vanno motivate o vanno motivate solo in maniera molto sintetica. Le parti respinte della decisione su reclamo possono essere impugnate. Ciò deve risultare dall'indicazione dei rimedi giuridici.

c) Respingimento

Se un reclamo risulta essere immotivato, questo viene respinto. Dopo aver sentito il contribuente è possibile anche una reformatio in peius, vale a dire una modifica della tassazione a svantaggio del contribuente. La decisione su reclamo può essere impugnata in ogni sua parte; è necessaria l'indicazione dei rimedi giuridici.

d) Non entrata in materia

Se il reclamante non è legittimato oppure non sono soddisfatti i requisiti formali relativi al reclamo, non si entra nel merito del reclamo. Tale decisione di non entrata in materia può essere impugnata; tuttavia, il Tribunale amministrativo può verificare solamente se l'autorità precedente non è entrata nel merito del reclamo a ragione³². Se il Tribunale amministrativo dà risposta negativa in merito, la pratica torna all'autorità precedente per la verifica materiale.

9.4 Decisione di stralcio

Al posto di una decisione su reclamo formale, soprattutto nel commissariato³³ (per motivi legati alla praticabilità) vengono emanate cosiddette "decisioni di stralcio". Queste contengono una breve motivazione, ma nessuna decisione vera e propria e nessuna indicazione dei rimedi giuridici. Ne consegue che non sono impugnabili.

Una "decisione di stralcio" in fondo contiene il seguente passaggio:

"La preghiamo di comunicarci entro i prossimi 30 giorni se desidera ricevere una decisione su reclamo impugnabile. In assenza di una Sua comunicazione scritta entro il termine menzionato, considereremo il Suo reclamo evaso ai sensi della presente decisione di stralcio".

Nei casi in cui sia evidente a priori che il contribuente non condivide l'interpretazione dell'Amministrazione delle imposte e intende rivolgersi con il suo caso al Tribunale amministrativo, non può essere emanata una "decisione di stralcio". Ciò vale anche per casi in cui il contribuente sia considerato un querulomane.

Se è stata emanata una "decisione di stralcio" e il contribuente comunica all'autorità di tassazione di non essere d'accordo con il contenuto, è necessario adottare una decisione su reclamo impugnabile (anche se non richiesto esplicitamente dal contribuente)³⁴. Va evitata l'emanazione di una seconda "decisione di stralcio".

³² TF 26.07.2012, 2C_499/2012 (riguardo a STA A 12 14); STA A 06 42, STA A 01 90, STA A 99 17; TA ZH 14.07.1999, in: RB ZH 1999 n. 152; StRK II ZH 26.06.1991, in: StE 1992 B 93.6 n. 11

³³ In sede di revisorato non vengono emanate "decisioni di stralcio"

³⁴ Nella DTA 266/88 il Tribunale amministrativo, tra l'altro, ha fatto le seguenti considerazioni: "Con la sua... lettera del 19 gennaio 1988 il ricorrente ... ha dichiarato di non potersi dichiarare d'accordo con la decisione di stralcio. In tal modo ha espresso con chiarezza la sua opposizione a una tale decisione. Pur non avendo riportato tutti i punti del suo reclamo del 1° dicembre 1987, l'autorità di tassazione è comunque dovuta giungere alla conclusione che il ricorrente chiedeva una decisione su reclamo riguardante tutti i punti e non era affatto del parere che diversi punti necessitavano di una rettifica". Dato che l'autorità di tassazione nella sua decisione su reclamo si era occupata solamente

Inoltre va tenuto conto del fatto che l'emanazione di una "decisione di stralcio" non rappresenta un'evasione giuridicamente vincolante del relativo reclamo. Ciò significa che il contribuente può richiedere una decisione su reclamo impugnabile anche una volta decorso il termine di 30 giorni. Tuttavia si sarebbe in presenza di una violazione del principio di buona fede se il contribuente volesse tornare sul suo reclamo dopo più di due mesi, nonostante abbia nel frattempo pagato le imposte contestate.

9.5 Obbligo di motivazione e ampiezza della motivazione

Nella decisione su reclamo devono essere trattati (brevemente) ogni singola proposta/punto del reclamo. Tuttavia, l'Amministrazione delle imposte non deve occuparsi di ogni singola motivazione. È sufficiente un'esposizione chiara dei motivi che hanno portato al respingimento del reclamo in un singolo punto³⁵.

Se una proposta viene accolta, non è necessario indicare una motivazione (è possibile, ma non necessario).

Tutte le proposte respinte devono invece essere motivate in ogni caso (LIG 138 II e LIFD 135 II)³⁶. La motivazione deve essere redatta in maniera tale che il contribuente si renda conto della portata della decisione, che conosca i motivi che hanno portato al respingimento e che venga messo nelle condizioni di contestare la decisione a livello argomentativo, ovvero di presentare ricorso³⁷. Il contribuente deve essere in grado di comprendere perché una proposta è stata respinta e deve essere in grado di difendersi. L'ampiezza della motivazione persegue questo obiettivo³⁸.

9.6 Indicazione dei rimedi giuridici e passaggio in giudicato

Secondo LIG 138 II e LIFD 116 I la decisione su reclamo deve contenere l'indicazione dei rimedi giuridici, in cui vengono specificati la possibilità di presentare ricorso, il termine di ricorso e il Tribunale amministrativo quale autorità di ricorso. Se manca l'indicazione dei rimedi giuridici, l'impugnazione è ammessa entro due mesi dalla comunicazione della decisione (LGA 22 II).

La decisione su reclamo passa in giudicato se entro 30 giorni non viene presentato ricorso al Tribunale amministrativo. **Decisioni passate in giudicato** sono parificate alle sentenze giudiziarie esecutive ai sensi di LEF 80 (LIG 155 III; LIFD 165 III)³⁹. A livello intercantonale è possibile rimandare al Concordato sull'assistenza giudiziaria reciproca per l'esecuzione di pretese di diritto pubblico⁴⁰. Anche ai sensi dell'art. 2 di tale concordato, solo decisioni passate in giudicato sono esecutive. Una decisione impugnata e pertanto non passata in giudicato non è esecutiva.

di una parte delle contestazioni contenute nel reclamo, il TA ha accolto il reclamo e ha rimandato la pratica all'autorità di tassazione per l'esecuzione di una procedura di reclamo completa.

³⁵ Zweifel/Casanova, § 21 N 15

³⁶ Cfr. STA A 99 88

³⁷ Cfr. in merito Prassi 126a-01

³⁸ Zweifel/Casanova, § 21 N 15

³⁹ Cfr. anche TF 17.01.1979, in: DTF 105 III 44

⁴⁰ CSC 220.310

9.7 Costi e obbligo d'assunzione dei costi

Quale continuazione e completamento della procedura di tassazione, la procedura di reclamo in linea di principio è **gratuita** (LIG 138 III e LIFD 135 III)⁴¹. D'altro canto al reclamante non viene versata un'**indennità a titolo di ripetibili**⁴².

Tuttavia, in casi particolari si possono **addebitare** del tutto o in parte al reclamante le **spese** di speciali indagini da lui causate con grave trasgressione degli obblighi procedurali (LIG 138 III e LIFD 135 III in unione con 123 II). Ciò vale anche per i casi in cui il reclamo viene accolto.

9.8 Notificazione

Le decisioni su reclamo vengono sempre notificate a mezzo di **lettera raccomandata**. L'indirizzo di notifica in parte differisce da quello della procedura ordinaria:

- In linea di principio la decisione su reclamo viene notificata al reclamante.
- Il reclamo viene presentato da un coniuge: la decisione su reclamo viene notificata a **entrambi** i coniugi.
- Un erede presenta reclamo riguardo alle imposte maturate fino al giorno del decesso del testatore: la decisione su reclamo viene notificata solamente all'erede interessato. Per le imposte sul reddito e sulla sostanza maturate successivamente alla data di decesso, un erede può presentare reclamo solamente per la sua parte.
- Un fiduciario con procura presenta reclamo: la decisione su reclamo viene notificata al fiduciario.
- Un fiduciario senza procura presenta reclamo: la decisione su reclamo viene notificata al fiduciario (procura apparente).
- Un fiduciario con l'indicazione "per chiarimenti rivolgersi a" (sulla dichiarazione d'imposta) presenta reclamo: la decisione su reclamo viene notificata al fiduciario (procura apparente).
- Un padre presenta reclamo per un figlio maggiorenne: la decisione su reclamo viene notificata al padre.
- Un figlio minorenni presenta reclamo (riguardo a reddito da attività lucrativa, reddito sostitutivo o utili da sostanza immobiliare): la decisione su reclamo viene notificata al figlio minorenni.
- Il tutore presenta reclamo: la decisione su reclamo viene notificata al tutore.

Nei casi in cui sia un **consulente** (fiscale) a presentare reclamo, al contribuente non viene notificata una copia della decisione su reclamo. Sarà cura del consulente fiscale informare il suo mandante.

La decisione su reclamo viene notificata all'**Amministrazione federale delle contribuzioni** solamente se essa ha cooperato alla procedura di tassazione o se ha chiesto la notificazione della decisione su reclamo (LIFD 135 II).

⁴¹ Zweifel, Komm. DBG, art. 135 N 21; dello stesso autore, Komm. StHG, art. 48 N 38

⁴² cfr. art. 15 dell'ordinanza sulle spese nelle procedure amministrative (OSPA; CSC 370.120); SDA 12 33; SDA A 99 11; DG 1998 n. 7; Meuter, pag. 15

10. NOTE BIBLIOGRAFICHE

Berger Markus, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75, pag. 185 segg.

Böckli Peter, Reformatio in peius – oder der Schlag auf die hilfeschende Hand, in: ZBI 81/1980, pag. 97 segg.

Cavelti Ulrich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, StHG (cit. Komm. StHG) und Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, DBG (cit. Komm. DBG)

Duss Marco, Verfahrensrecht in Steuersachen, Zurigo 1987

Greter Marco, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, DBG, Basilea/Ginevra/Monaco di Baviera 2000

Meister Thomas, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. SG, Berna/Stoccarda/Vienna 1995

Meuter Hans Ulrich, Einspracheverfahren, in: ZStP 2004, pag. 1 segg.

Stadelmann Thomas, Grundzüge des Steuerverfahrensrechts, Muri/Berna 2001

Zweifel Martin, in: *Martin Zweifel/Peter Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, DBG, 2.A., Basilea/Ginevra/Monaco di Baviera 2008 (cit. Komm. DBG)

Zweifel Martin, in: *Martin Zweifel/Peter Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, StHG, 2.A., Basilea/Ginevra/Monaco di Baviera 2002 (cit. Komm. StHG)

Zweifel Martin, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, in: ASA 49, pag. 513 segg. (cit. obblighi procedurali)

Zweifel Martin/Casanova Hugo, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zurigo/Basilea/Ginevra 2008