



Diritti e obblighi procedurali
Obblighi di collaborare di terzi

LIG 126a segg.

LIFD 123 segg.

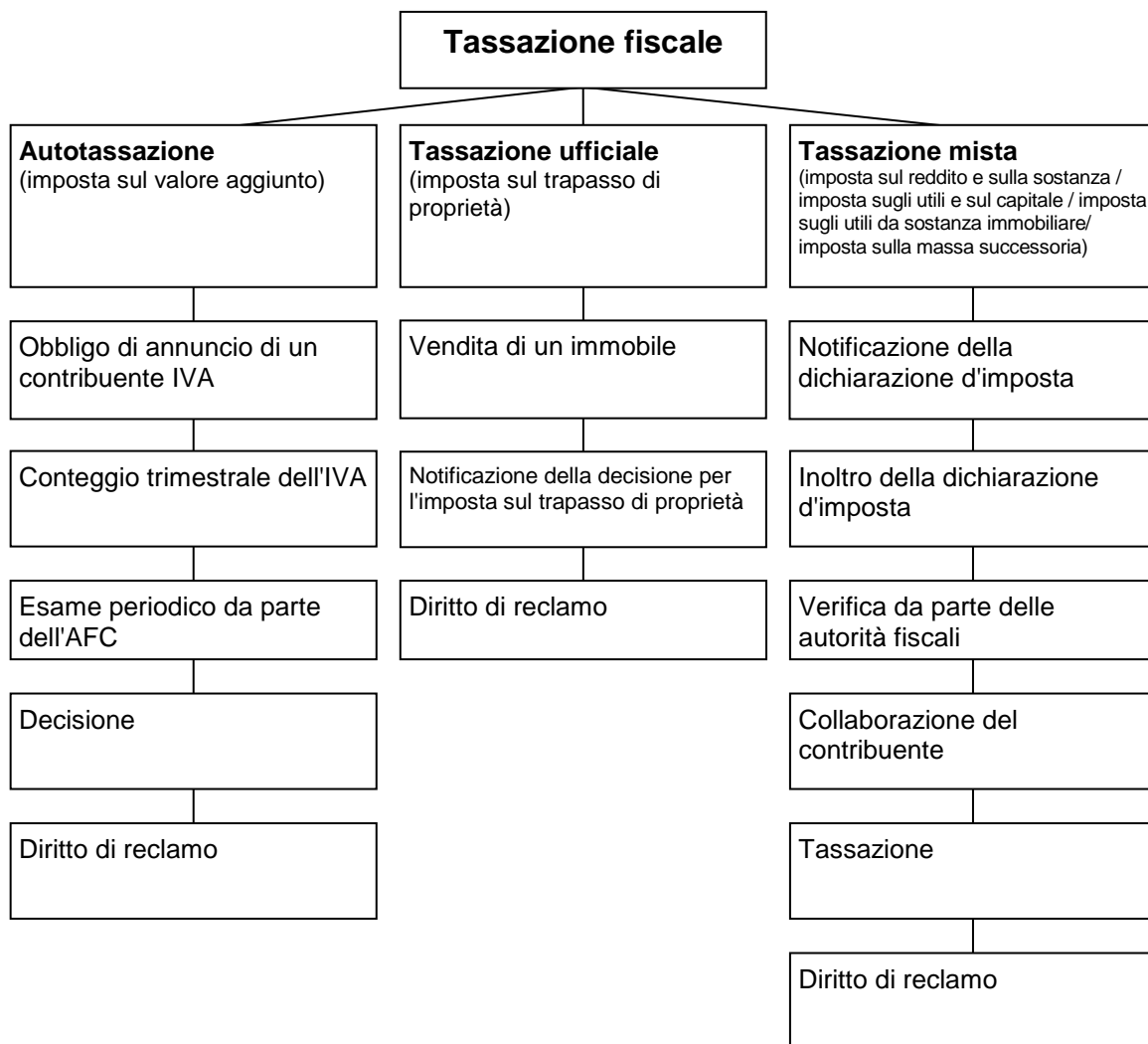
Indice

1. Tipologie di procedura di tassazione.....	2
2. Procedura di tassazione mista	2
3. Regola della collaborazione	3
4. Diritti procedurali e obblighi procedurali: in generale	5
5. Obblighi procedurali del contribuente.....	6
5.1 Obbligo di inoltrare la dichiarazione d'imposta	6
5.2 Obbligo di inoltrare gli allegati alla dichiarazione d'imposta	7
5.3 Obbligo d'informazione	7
5.4 Obbligo di presentare mezzi di prova (obbligo di edizione)	7
5.5 Obbligo di conservazione	8
5.6 Direttive: termini / proroghe dei termini / diffida	8
5.7 Conseguenze della violazione di obblighi procedurali	10
5.8 Limiti dell'obbligo di collaborare: principio della proporzionalità	11
6. Diritti procedurali del contribuente	12
6.1 Diritto di far valere fatti che comportano una riduzione dell'imposizione	12
6.2 Diritto di prendere visione degli atti	12
6.3 Diritti nella procedura probatoria	14
6.4 Diritto di farsi rappresentare	15
6.5 Diritto a una decisione preliminare	17
6.6 Diritto a un colloquio nella procedura di reclamo	17
6.7 Diritto di notificazione, invio, motivazione e indicazione dei rimedi giuridici	17
6.8 Conseguenze in caso di mancato esercizio di un diritto procedurale.....	19
7. Obblighi di rilasciare attestazioni, informazioni e comunicazioni di terzi	19
7.1 Obblighi dei terzi di rilasciare attestazioni.....	19
7.2 Obbligo dei terzi d'informare	20
7.3 Obbligo dei terzi di comunicare	20
8. Note bibliografiche	21

Partendo dalle diverse tipologie di procedura di tassazione, la presente prassi mira a presentare i **diritti e gli obblighi procedurali** del **contribuente** nonché gli **obblighi di collaborare di terzi**. Essa si occupa principalmente della procedura di tassazione mista, come trova applicazione per le **imposte dirette**.

1. TIPOLOGIE DI PROCEDURA DI TASSAZIONE

Il credito fiscale viene determinato in sede di procedura di tassazione. In linea di principio si distinguono tre tipologie di procedura:

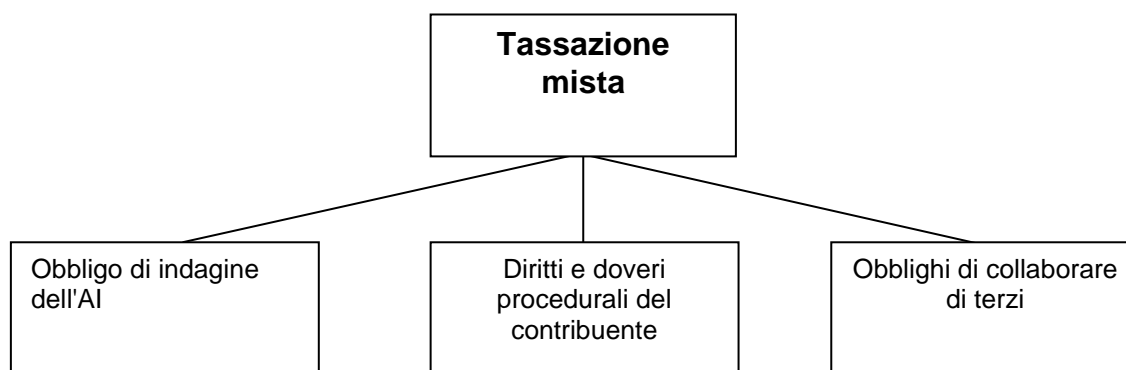


2. PROCEDURA DI TASSAZIONE MISTA

La procedura di tassazione mista è caratterizzata dalla collaborazione tra contribuente e autorità di tassazione (regola della collaborazione¹). Il contribuente è obbligato a procedere all'autodichiarazione e a collaborare all'accertamento della fattispecie da parte dell'autorità (obblighi del contribuente). L'autorità fiscale è tenuta a esaminare la fatti-

¹ Cfr. n. Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.. Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.

specie (obbligo di indagine) e in seguito deve emanare la tassazione. Oltre a questi due diretti interessati, anche terzi possono essere obbligati a collaborare (obbligo di collaborare).



3. REGOLA DELLA COLLABORAZIONE

La regola della collaborazione rappresenta un'interazione tra diritti e obblighi procedurali del soggetto fiscale e obblighi di indagine delle autorità fiscali.

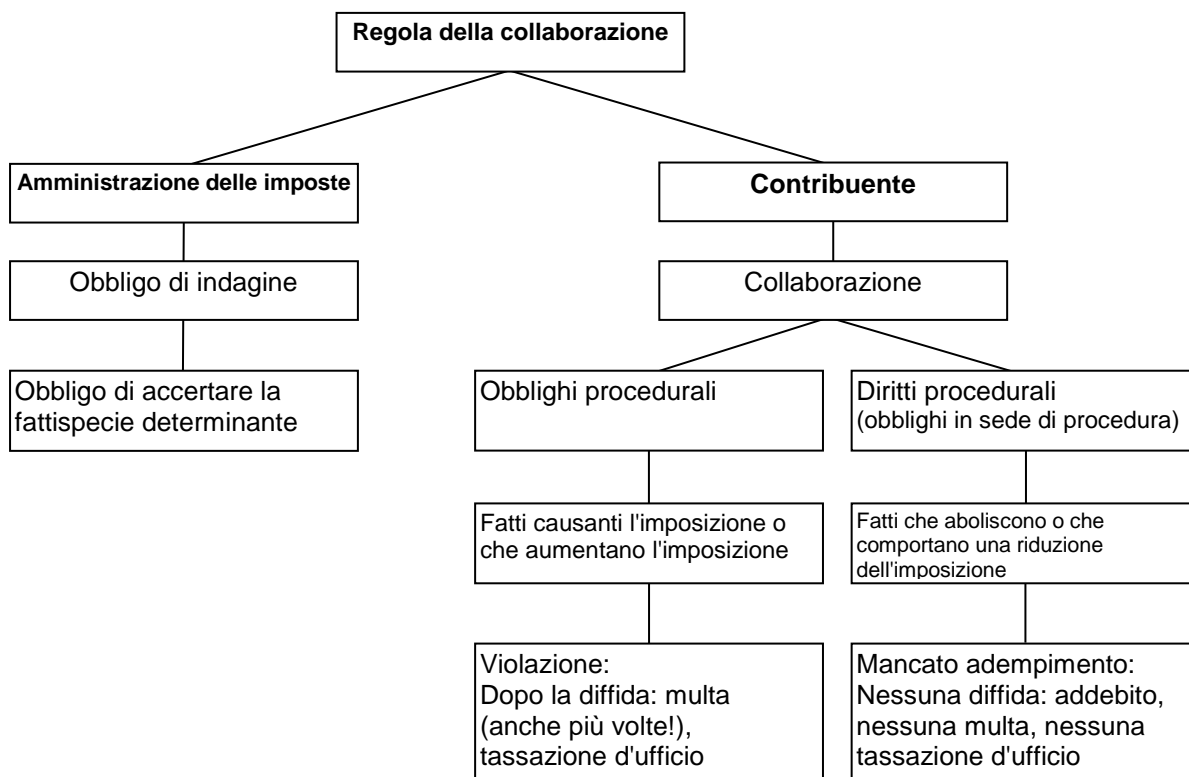
La fattispecie determinante per la tassazione fiscale è nota solo al contribuente. Solo a lui è dato sapere quali proventi consegue e quali spese ha sostenuto per il loro conseguimento oppure qual è la composizione del suo patrimonio e quali ricavi derivano da quest'ultimo. Per questa ragione il contribuente è obbligato a fornire le indicazioni necessarie per l'accertamento della fattispecie determinante. Questo obbligo procedurale è descritto in modo conciso in LIFD 126 I: "Il contribuente deve fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta". In altre parole, per il **contribuente** scatta un **ampio obbligo di collaborare**.

L'Amministrazione delle imposte è obbligata e legittimata a verificare le informazioni fornite dal contribuente, a presentare delle direttive in merito alla fattispecie, a richiedere la prova di fatti che comportano una riduzione dell'imposizione e di fatti causanti l'imposizione per verificare la correttezza e la completezza delle informazioni fornite. L'Amministrazione delle imposte deve determinare la vera fattispecie materiale con i mezzi d'indagine a sua disposizione. Si parla dell'**obbligo di indagine dell'Amministrazione delle imposte**.

Contrariamente a quanto avviene nel procedimento penale, anch'esso caratterizzato dal principio inquisitorio, la procedura di tassazione mista mette a disposizione dell'autorità mezzi d'indagine in misura solo molto limitata che permetterebbero un accertamento della fattispecie contro la volontà o senza la collaborazione del contribuente. Se un contribuente si rifiuta di fornire la propria collaborazione alla tassazione, l'Amministrazione delle imposte si trova a dover fare affidamento in ampia misura agli obblighi di informazione, di attestazione e di notifica di terzi. Nonostante vi siano tali obblighi di collaborare, una determinazione esaustiva della fattispecie è praticamente impossibile. Gli obblighi di informazione, di attestazione e di notifica di terzi servono piuttosto a scopi di controllo e non si prestano a sostituire gli obblighi procedurali del contribuente.

Se il **contribuente rifiuta la collaborazione** oppure partecipa in misura insufficiente, l'autorità di tassazione viene a trovarsi nell'**impossibilità di procedere a indagini**. L'**obbligo di indagine dell'autorità di tassazione** deve dunque necessariamente

estinguersi²; l'Amministrazione delle imposte può sospendere i suoi atti d'indagine. Le conseguenze dell'estinzione dell'obbligo di indagine dipendono dallo stato della procedura e dall'oggetto concreto dell'indagine³.



² Tra tanti Duss, pag. 35; Zweifel, Verfahrenspflichten, pag. 517; Zweifel/Casanova, § 14 N 12; STA A 04 98

³ Cfr. STA A 02 46, in: ZGRG 3/03, pag. 153; STA A 01 9, in: ZGRG 3/01, pag. 155; DTA 465/90

4. DIRITTI PROCEDURALI E OBBLIGHI PROCEDURALI: IN GENERALE

Il diritto fiscale distingue tra diritti procedurali e obblighi procedurali (LIG 126a e 127 segg. e LIFD 114 segg. e 123 segg.)⁴.

- Obblighi procedurali: il contribuente deve dichiarare tutti i fatti determinanti un'imposizione o che aumentano un'imposizione.
- Diritti procedurali: il contribuente può far valere tutti i fatti che aboliscono o che comportano una riduzione dell'imposizione.

La base per distinguere tra obblighi e diritti procedurali è costituita dalla **regola sulla ripartizione dell'onere probatorio** nella procedura di tassazione (quale conseguenza di CC 8). Secondo questa regola, l'autorità fiscale ha l'onere probatorio per i fatti determinanti un'imposta, mentre il contribuente ha quello per i fatti che riducono o annullano il debito fiscale⁵. L'importanza vera e propria della distinzione tra obblighi e diritti procedurali risiede nelle conseguenze diverse della mancata collaborazione.

È l'autorità fiscale in linea di principio ad assumersi il rischio dell'assenza di prove se il contribuente non rispetta un **obbligo procedurale** e il fatto determinante l'imposizione o che aumenta l'imposizione rimane ignoto o non dimostrato. Al contribuente che non dà seguito ai suoi obblighi procedurali viene inviata una diffida e in seguito egli viene anche multato. Se egli non dà seguito ai suoi obblighi procedurali nemmeno dopo una diffida, l'obbligo di indagine dell'autorità fiscale viene meno. Essa può decidere se inviare **più multe** oppure se procedere a una tassazione d'ufficio⁶. Le direttive dell'Amministrazione delle imposte devono orientarsi al principio della proporzionalità (cfr. n. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**).

Se per contro il contribuente non collabora alla determinazione di circostanze che aboliscono o che comportano una riduzione dell'imposizione (**diritti procedurali**), secondo la regola generale sull'onere probatorio è egli stesso ad assumersi il rischio dell'assenza di prove. Se egli non fornisce le prove richieste, le spese fatte valere devono essere arrotondate⁷. Nella DTA 386/89⁸, il Tribunale amministrativo ha stabilito che la configura-

⁴ Zweifel, Sachverhaltsermittlung, pag. 48 segg.; dello stesso autore, Verfahrenspflichten, pag. 519 segg.; STA A 05 93, STA A 04 34, STA A 03 82; PTA 2000 n. 46 Il TA ZH in una sentenza del 21.5.2003, pubblicata in StE 2004 B 92.3 n. 13, ha per contro sostenuto quanto segue: non esiste un diritto procedurale del contribuente che gli permetta di decidere se collaborare o meno alla determinazione della fattispecie legale anche se la partecipazione concernerebbe fatti che abolirebbero o che comporterebbero una riduzione dell'imposizione a favore del contribuente. Per questa ragione la collaborazione del contribuente quale obbligo procedurale non si limita a fatti che determinano l'imposizione o che aumentano l'imposizione. Anche per quanto riguarda fatti che aboliscono o che comportano una riduzione dell'imposizione il TA ZH parla di un *obbligo* di collaborazione del contribuente. Tuttavia, anche il TA ZH indica che l'assenza di prove che viene a crearsi quando il contribuente non adempie al suo obbligo di collaborazione per quanto riguarda fatti che aboliscono o che comportano una riduzione dell'imposizione – ad es. nel caso di una deduzione fatta valere da lui stesso – non porta a una tassazione d'ufficio.

⁵ Cfr. tra tanti Blumenstein/Locher, pag. 416; Zweifel, Sachverhaltsermittlung, pag. 48; Zweifel/Casanova, § 19 N 8; STA A 05 93, STA A 04 34, STA A 03 82; PTA 2000 n. 46

⁶ Cfr. tra tanti TF 14.10.1981, in: DTF 107 Ib 213 segg. = ASA 51, pag. 370 segg.; DTA 341/94, DTA 51/90; Duss, pag. 55

⁷ Cfr. tra tanti STA A 03 112, in: ZGRG 3/04, pag. 117; STA A 05 93; STA A 04 34; STA A 03 82

⁸ Cfr. anche PTA 1993 n. 66

zione dell'obbligo della prova concernente le spese fatte valere si trova nel margine di apprezzamento dell'autorità di tassazione e all'autorità non andrebbe imputato un abuso del suo potere di apprezzamento o una gestione errata dell'apprezzamento se, per evitare degli abusi, ponga severi requisiti alla prova. Anche in questo settore deve tuttavia essere osservato il principio della proporzionalità.

I diritti e gli obblighi procedurali riguardano il contribuente (LIG 127 e LIFD 124 e 126). Alla morte del contribuente, come nel diritto civile (CC 560) gli **eredi** subentrano nei suoi diritti e obblighi fiscali quali successori universali nei diritti (LIG 12 I e LIFD 12 I). Oltre alla successione relativa al pagamento, la successione fiscale degli eredi comprende anche la successione procedurale con riferimento alle procedure di tassazione in corso.

5. OBBLIGHI PROCEDURALI DEL CONTRIBUENTE⁹

5.1 Obbligo di inoltrare la dichiarazione d'imposta

L'obbligo di inoltrare una dichiarazione d'imposta (obbligo di dichiarazione) disciplinato in LIG 127 e LIFD 124 rappresenta l'obbligo procedurale di maggiore rilievo in capo al contribuente. L'obbligo di presentare una dichiarazione d'imposta rappresenta un **obbligo di esposizione della fattispecie**. Con la dichiarazione d'imposta il contribuente viene invitato a fornire informazioni in merito alla sua situazione finanziaria mediante un modulo ufficiale.

Il contribuente è tenuto ad adempiere all'obbligo di presentare una dichiarazione d'imposta entro il termine stabilito, indipendentemente dal fatto che l'autorità fiscale gli abbia inviato o meno il relativo modulo. Se non lo ha ricevuto, il contribuente è tenuto a **richiedere il modulo di dichiarazione d'imposta di propria iniziativa** (LIG 127 I e LIFD 124 I).

Il modulo principale della dichiarazione d'imposta è completato da **moduli ausiliari e questionari**. I moduli ausiliari e i questionari sono parte integrante del modulo di dichiarazione d'imposta ufficiale. Questi devono essere inoltrati congiuntamente al modulo principale se il contribuente intende adempiere al suo obbligo di dichiarazione in modo giuridicamente sufficiente.¹⁰

Con la firma della dichiarazione d'imposta il contribuente è tenuto a confermare la veridicità e la completezza della dichiarazione (nel caso di coniugi tassati congiuntamente cfr. prassi LIG 123a-01).

Il **termine per l'inoltro della dichiarazione d'imposta** è un termine **stabilito dall'autorità**, la cui durata è definita dall'autorità di tassazione e che di norma può essere prorogato una volta in seguito a una richiesta motivata (riguardo ai vari termini cfr. prassi LIG 123a-01 nonché LIG 127-01-03 e 127-02-03). La domanda di proroga del termine deve essere presentata prima della scadenza del termine (art. 9 cpv. 2 della legge sulla giustizia amministrativa [LGA]¹¹). Ai fini della valutazione della domanda devono essere

⁹ Cfr. ad es. anche Reich, § 26 N 38 segg.; Zweifel, Verfahrenspflichten, pag. 526 segg.; Zweifel/Casanova, § 16 N 1 segg.

¹⁰ TA ZH 22.11.2000, in: ZStP 2001, pag. 42

¹¹ CSC 370.100

ponderati l'interesse pubblico delle autorità fiscali a una rapida esecuzione della procedura e l'interesse del contribuente ad avere a disposizione sufficiente tempo per poter esercitare i suoi diritti procedurali e adempiere ai suoi obblighi procedurali (orientamento ai contribuenti). A tal proposito l'autorità di tassazione deve tenere conto della proporzionalità della sua decisione.

Nel caso in cui il contribuente si rifiutasse di inoltrare una dichiarazione d'imposta, cfr. n. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**

5.2 Obbligo di inoltrare gli allegati alla dichiarazione d'imposta

Per determinate categorie di contribuenti (persone fisiche e giuridiche) LIG 127 e LIFD 125 prevedono l'obbligo di presentare, oltre ad eventuali moduli ausiliari e questionari, degli allegati alla dichiarazione d'imposta (quali ad es. certificato di salario, elenco dei titoli, conti annuali e distinta di attivi e passivi, entrate e uscite nonché prelevamenti e apporti privati). In tal modo il contribuente viene obbligato per legge a fornire informazioni maggiormente dettagliate in merito a determinati elementi del reddito e della sostanza così come dell'utile e del capitale, in merito ai quali la dichiarazione d'imposta contiene solamente informazioni sommarie.

5.3 Obbligo d'informazione

Secondo l'obbligo d'informazione il contribuente è tenuto a rispondere a domande poste dall'autorità di tassazione in merito alla fattispecie rilevante ai fini della tassazione (LIG 128 I e LIFD 126 II). La decisione in merito a quali informazioni debbano essere fornite spetta all'autorità di tassazione. Tuttavia, le relative direttive devono rispettare il principio della proporzionalità (cfr. in seguito n. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**)

5.4 Obbligo di presentare mezzi di prova (obbligo di edizione)

In conformità a LIG 128 I e LIFD 126 II, a domanda dell'autorità di tassazione, il contribuente è tenuto a presentare libri contabili, giustificativi e altri attestati, come anche documenti concernenti le relazioni d'affari.

Le persone fisiche con reddito da attività lucrativa indipendente e le persone giuridiche devono allegare alla dichiarazione i **conti annuali** firmati (bilancio e conto profitti e perdite) del periodo fiscale oppure, in mancanza di una contabilità conforme all'uso commerciale, le **distinte degli attivi e dei passivi**, delle **entrate e uscite**, come anche degli **apporti e prelevamenti privati**. Le modalità secondo cui devono essere tenuti e conservati tali documenti sono disciplinate dalle disposizioni di cui al CO 957 e 963 II (LIG 128 IV; LIFD 126 III).

Se i libri di commercio, i documenti contabili o la corrispondenza d'affari sono **conservati su supporto elettronico** o in modo analogo, in virtù di LIG 128 e di LIFD 125 in unione con CO 963 II l'autorità fiscale può ordinare che:

- siano prodotti in modo da essere leggibili **senza mezzi ausiliari**; o
- siano **resi disponibili i mezzi** atti a renderli leggibili.

5.5 Obbligo di conservazione

Secondo CO 962 I, le imprese con obbligo di tenere la contabilità sono tenute a conservare la corrispondenza d'affari per **dieci anni**. Il termine di conservazione decorre dalla fine dell'esercizio annuale nel quale sono state fatte le ultime iscrizioni, sono stati stesi i documenti contabili ed è stata ricevuta o spedita la corrispondenza d'affari (OR 962 II)¹².

I libri, i documenti contabili e la corrispondenza d'affari possono essere tenuti e conservati per iscritto, **su supporto elettronico** o in modo analogo, sempreché sia garantita la concordanza con i fatti aziendali cui si riferiscono (CO 957 II). Il conto d'esercizio e il bilancio devono essere conservati per iscritto e muniti di firma. Gli altri libri di commercio, i documenti contabili e la corrispondenza d'affari possono anche essere conservati su supporto elettronico o in modo analogo, sempreché possano essere resi leggibili in ogni momento (CO 957 III).

LIG 128 IV, LAID 43 III e LIFD 126 III prevedono un obbligo di conservazione (di dieci anni) per tutte le persone con reddito da attività lucrativa indipendente e le persone giuridiche, indipendentemente dal fatto se secondo il CO sono soggette o meno all'obbligo di tenere la contabilità. La conservazione dei relativi documenti deve avvenire secondo CO 957.

Devono essere conservati tutti i documenti e gli altri giustificativi relativi all'attività commerciale del contribuente. Si tratta di libri di commercio (compresi i conti annuali), di documenti contabili (contratti, fatture, ricevute, ecc.) nonché corrispondenza d'affari (cfr. CO 962 I).

Le persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente non soggette all'obbligo di tenere la contabilità e che non la tengono nemmeno su base volontaria, invece dei libri di commercio devono conservare le registrazioni e le distinte degli attivi e dei passivi, delle entrate e uscite, come anche degli apporti e prelievi privati. I contribuenti che non hanno l'obbligo di tenere la contabilità che però la tengono su base volontaria non sono tenuti ad allegare il conto annuale, ma ne hanno il diritto. Se per la determinazione del loro reddito da attività lucrativa indipendente questi contribuenti fanno riferimento a un conto annuale tenuto secondo le regole commerciali, essi sono anche tenuti a conservare i libri di commercio, i documenti contabili e la corrispondenza d'affari.

5.6 Direttive: termini / proroghe dei termini / diffida

Mediante le direttive il contribuente viene invitato a presentare ulteriore documentazione, mezzi di prova, ecc. oppure a rispondere a delle domande. Per quanto possibile, la direttiva deve contenere tutte le questioni aperte riguardo alla tassazione da verificare. Il termine per la risposta dipende dalla portata e dalla complessità della direttiva. Esso deve essere fissato in modo tale che il contribuente possa adempiere ai suoi obblighi procedurali senza dover presentare una domanda di proroga del termine. I termini vanno stabiliti concedendo un ampio margine; di principio essi non possono però più essere prorogati, il che va comunicato già in occasione della prima concessione del termine. Per la determinazione dei termini va tenuto in considerazione anche il programma

¹² Cfr. anche l'ordinanza del 24 aprile 2002 sulla tenuta e la conservazione dei libri di commercio (ordinanza sui libri di commercio; OIc); RS 221.431

di lavoro del rispettivo funzionario incaricato; occorre prestare attenzione al fatto che la pratica in questione possa davvero essere evasa una volta scaduto il termine e che non rimanga in sospeso per mesi. Si tratta in fin dei conti di una questione di **proporzionalità**.

- Di norma per l'inoltro di singoli giustificativi o per rispondere a semplici domande viene fissato un termine di almeno **20 giorni**. Termini più brevi devono rappresentare un'eccezione. Di principio il termine di 20 giorni non è prorogabile.
- Semplici domande possono essere chiarite anche telefonicamente. In questo modo una questione aperta può essere chiarita in modo efficiente, senza rallentare l'evasione della pratica.
- Per direttive più ampie o che richiedono diversi accertamenti da parte del fiduciario o del contribuente viene di norma fissato un termine di **60 giorni**. Già al momento della concessione di questo lungo termine va comunicato che il termine non è prorogabile.
- Occorre coordinare il termine previsto per la direttiva e il momento della presunta evasione della pratica. Va evitato che a un contribuente venga concesso un termine di 20 giorni, gli venga respinta una proroga del termine e in seguito l'autorità di tassazione lasci in sospeso per mesi la pratica.
- Va tenuto conto degli interessi del contribuente evitando che la risposta alle direttive debba avvenire nel periodo natalizio o nei giorni di Capodanno. Alle direttive che pervengono poco prima di questo periodo va concesso un termine proporzionalmente più lungo.
- Il ritiro ritardato di una raccomandata può ritardare la decorrenza del termine e rendere più difficile il calcolo dello stesso. È possibile ovviare a questo problema fissando una data ben definita; nel fare questo occorre tenere conto della possibilità che il ritiro avvenga eventualmente in ritardo.
- La portata della direttiva deve sempre soddisfare il principio della proporzionalità (cfr. n. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**).
- Più direttive non devono essere il risultato di una verifica a tappe della dichiarazione d'imposta o della contabilità da parte del funzionario dell'autorità di tassazione. È tuttavia ipotizzabile che dalla risposta alla prima direttiva scaturiscano altre domande che rendono necessaria una seconda direttiva.
- Mentre la direttiva può avvenire anche **telefonicamente** o per **e-mail**¹³, la diffida o la comminatoria di una multa devono avvenire per posta.

Proroga del termine:

- Con la concessione di termini ampi (20 o 60 giorni) di principio non prorogabili, le domande di proroga del termine devono rappresentare l'assoluta eccezione. Se un ampio termine di 60 giorni è stato definito "non prorogabile", il funzionario incaricato è libero di decidere se entrare o meno nel merito di una domanda di proroga. Anche in questo caso va rispettato il principio della proporzionalità.
- Le domande di proroga del termine possono essere presentate oralmente o per iscritto; esse devono tuttavia essere presentate prima della scadenza del termine (LGA 9 II). Di principio non si deve entrare nel merito di domande pervenute in ritardo (cfr. prassi LIG 127-01-03 e 127-02-03).

¹³ Sulla prima pagina della dichiarazione d'imposta il contribuente può indicare il proprio indirizzo e-mail. L'autorità di tassazione può dunque partire dal presupposto che il contribuente in questione sia d'accordo di essere contattato per e-mail in caso di domande / direttive.

- Laddove una tassazione non possa avvenire in tempi brevi, la domanda di proroga del termine va di principio approvata; non vi è un interesse preponderante a una risposta entro il termine alla direttiva.
- Se si intende perpetuare le conseguenze dell'inosservanza del termine, le proroghe del termine vanno concesse per iscritto (altrimenti impossibilità della prova). Indicare che non è possibile un'ulteriore proroga.
- Non vanno concesse proroghe dei termini ai contribuenti notoriamente ritardatari o esse vanno loro concesse solo con grande moderazione.

5.7 Conseguenze della violazione di obblighi procedurali

Nella **direttiva** va esposto chiaramente quale documentazione il contribuente deve inoltrare o quali fattispecie egli debba spiegare o motivare. Se il contribuente non dà seguito a questa richiesta o non gli dà pienamente seguito, l'ulteriore procedura dipende dal contenuto della direttiva:

- Se la direttiva concerne **fatti causanti l'imposizione**, avviene una **diffida** per raccomandata sotto **comminatoria di una tassazione d'ufficio** e di una multa. Se il contribuente non fornisce la documentazione richiesta nemmeno in seguito alla diffida, occorre decidere in merito all'ulteriore procedura:
 - Se vi sono sufficienti indizi per emanare una tassazione in base a una valutazione coscienziosa, avviene una tassazione d'ufficio. Una tassazione d'ufficio è ammissibile unicamente se al contribuente è stato inviato un sollecito e se gli è stata comminata una tassazione d'ufficio. La tassazione d'ufficio eseguita senza diffida è errata e impugnabile¹⁴. Una multa comminata prima dell'esecuzione di una tassazione d'ufficio non deve essere pronunciata.
 - Contrariamente a quanto previsto da LIG 131 I a, LIG 131 I b non prevede esplicitamente l'obbligo dell'autorità fiscale di comminare una valutazione secondo apprezzamento. Se tuttavia LIG 131 I b viene interpretato secondo il suo senso e in considerazione della relazione con LIG 128 e con LIG 131 I a e c, risulta che anche in questo caso l'autorità fiscale può procedere a una valutazione secondo apprezzamento solo dopo una comminatoria concreta all'indirizzo del contribuente¹⁵.
 - Il contribuente va multato se non vi sono indizi o se vi sono indizi insufficienti per poter procedere a una stima del reddito e della sostanza presunti. Se egli non presenta la documentazione richiesta, va emanata un'ulteriore diffida con un'altra comminatoria di multa e in seguito va inflitta una nuova multa. Questa procedura può essere ripetuta fino a quando perviene la documentazione richiesta o delle motivazioni. La multa va costantemente aumentata¹⁶. La multa massima prevista a norma di legge ammonta a 10'000 franchi (cfr. LIG 173 e LIFD 174).
- Se una direttiva relativa alla consegna di prove o motivazioni per **fatti che comportano una riduzione dell'imposizione** (più precisamente diritto procedurale) non trova risposta entro i termini, non occorre insistere ulteriormente. In questo caso il contribuente rinuncia a esercitare un diritto procedurale ed è libero di farlo. Nella tassazione i fatti non dimostrati o i fatti non motivati che comportano una riduzione dell'imposizione vanno aggiunti e la decisione di tassazione va emanata (cfr. in merito n. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**).

¹⁴ Zweifel/Casanova, § 19 N 13; Zweifel, Komm. DBG, art. 130 N 34

¹⁵ DTA 335/97, DTA 519/96

¹⁶ Cfr. in merito a multe a ripetizione TF 7.7.1995, in: DTF 121 II 289 seg.; TF 23.12.1985, in: ASA 56, pag. 140/141; STA A 00 76

5.8 Limiti dell'obbligo di collaborare: principio della proporzionalità

Le autorità di tassazione devono osservare il principio della proporzionalità. Tra l'obiettivo di ogni procedura di tassazione e i mezzi impiegati deve esserci una proporzione adeguata¹⁷. Gli atti di collaborazione richiesti dall'autorità non devono solo essere idonei ad accertare la fattispecie giuridicamente rilevante, essi devono anche essere necessari ed esigibili dal contribuente. Si tratta dunque dell'adeguatezza dei mezzi per realizzare l'obiettivo pubblico (esecuzione di un'imposizione fiscale corretta).

Le tre caratteristiche **idoneità**, **necessità** ed **esigibilità** caratterizzano il principio della proporzionalità quali elementi parziali¹⁸. All'inesigibilità va equiparato l'adempimento oggettivamente impossibile dell'obbligo di partecipare¹⁹. Alle autorità fiscali è dunque vietato richiedere al contribuente qualcosa di inesigibile, di impossibile o di irragionevole²⁰.

Esempio:

- ⇒ Nel 1991, A ha alienato la sua casa unifamiliare realizzata nel 1979 e nei confronti dell'Amministrazione delle imposte ha fatto valere che nel 1984 il piano interrato sarebbe stato ampliato per un importo di 125'000 franchi. L'Amministrazione delle imposte ha chiesto dei giustificativi per i presunti investimenti effettuati nel 1984. A ha fatto valere che i giustificativi non sarebbero più disponibili. Dagli atti risulta che A su una richiesta di una nuova stima, nel 1990 aveva quantificato gli investimenti dall'ultima stima nel 1979 in soli 3'000 franchi. L'Amministrazione delle imposte ha rifiutato di prendere in considerazione un importo superiore degli investimenti nel 1984 a causa della mancanza di giustificativi.

Il Tribunale amministrativo ha tutelato questo modo di procedere in base al principio della proporzionalità²¹.

- ⇒ Nel 1971, A ha acquistato un'abitazione in proprietà per piani. Dopo l'alienazione avvenuta nel 2000, egli ha fatto valere la posa di un soffitto in legno quali spese incrementanti il valore. Poiché non è più stato possibile fornire i giustificativi richiesti, l'Amministrazione delle imposte ha rifiutato di prendere in considerazione le relative spese.

Il Tribunale amministrativo ha deciso a favore del contribuente, sottolineando che la posa del soffitto in legno sarebbe incontestata, ad essere contestato sarebbe unicamente l'importo dei costi fatti valere. Nel caso concreto, l'autorità precedente avrebbe adottato un criterio troppo severo per la configurazione della prova sufficiente per gli investimenti²².

¹⁷ STA A 03 82; STA A 01 1

¹⁸ Zweifel/Casanova, § 5 N 22

¹⁹ Zweifel, Komm. DBG, art. 126 N 4 segg. e N 13 segg.

²⁰ STA A 03 82, STA A 01 1; DTA 703/92, DTA 692/92; PTA 1990 n. 59

²¹ Cfr. DTA 703/92

²² STA A 01 1

6. DIRITTI PROCEDURALI DEL CONTRIBUENTE

Oltre agli obblighi procedurali, il contribuente ha anche dei diritti procedurali²³ che risultano dalle relative leggi fiscali e/o dalla Costituzione federale (cfr. principio del diritto di essere sentito in Cost. 29 II). Nella procedura ordinaria non è applicabile la Convenzione europea dei diritti dell'uomo (**CEDU**), poiché l'oggetto della procedura sulla determinazione dell'imposta e sul recupero d'imposta non sono accuse né di diritto civile, né di diritto penale²⁴.

6.1 Diritto di far valere fatti che comportano una riduzione dell'imposizione

Un diritto centrale per il contribuente è rappresentato dalla possibilità di far valere fatti che comportano una riduzione dell'imposizione. Quale effetto della regola sull'onere probatorio valida nel diritto fiscale, questa prova spetta al contribuente²⁵.

Esempi:

- ⇒ Chi fa valere di aver versato i contributi nel pilastro 3a deve esibire i relativi giustificativi.
- ⇒ Un contribuente che fa valere investimenti incrementanti il valore con effetto sull'imposta sugli utili da sostanza immobiliare deve fornire delle prove in merito. Qualora non ne fosse in grado, i presunti investimenti non possono essere riconosciuti²⁶.
- ⇒ Un contribuente che fa valere spese professionali per spese di viaggio con l'automobile privata, attraverso documentazione utile deve fornire la prova che sussisteva una necessità dell'uso dell'automobile privata per motivi di lavoro²⁷.

6.2 Diritto di prendere visione degli atti

Lo scopo del diritto di prendere visione degli atti è permettere al contribuente di informarsi in merito a tutta la documentazione importante per la procedura. Secondo LIG 126a e LIFD 114, il contribuente può prendere visione degli atti da lui inoltrati e firmati. Egli ha accesso agli altri atti dopo l'accertamento della fattispecie, per quanto non vi si oppongano interessi pubblici o privati. Questa limitazione temporale del diritto di consultare gli atti serve all'accertamento della verità. Essa deve evitare che il contribuente possa vanificare lo scopo dell'istruzione conoscendo anticipatamente gli atti²⁸. All'Amministrazione delle imposte è tuttavia concesso di concedere visione degli atti anche durante l'accertamento della fattispecie, se è dell'opinione che così facendo lo scopo dell'attività istruttoria non venga minacciato.

²³ Cfr. in merito anche Zweifel/Casanova, § 15 N 1 segg.; Zweifel, Verfahrensgrundsätze, pag. 424 segg.

²⁴ Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, VB zu DBG N 87; TF 22.1.1998, in: NStP 1998, pag. 59; TF 16.12.1997, in: ASA 67, pag. 470

²⁵ Tra molti TA 17.4.2012, STA A 12 9

²⁶ Cfr. DTA 593/96, DTA 703/92, DTA 51/90

²⁷ Cfr. STA A 03 21

²⁸ Zweifel, Komm. DBG, art. 114 N 24; cfr. anche art. 9 cpv. 2 della legge federale sulla protezione dei dati (LPD, RS 235.1) e art. 1 cpv. 4 della legge cantonale sulla protezione dei dati (LCPD, CSC 171.000).

Stando alla giurisprudenza del Tribunale federale, l'Amministrazione è tenuta a concedere la presa in visione degli atti solo nella sua sede. Essa non è tenuta a consegnare gli atti, né a notificarli²⁹. Direttamente da Cost. 29 II, oltre alla facoltà del contribuente di prendere degli appunti dagli atti, risulta anche il diritto di fotocopiare autonomamente gli atti, dietro pagamento di una tassa, usando una fotocopiatrice dell'amministrazione³⁰.

Lo stesso diritto di consultazione spettante al contribuente spetta anche ai suoi **eredi**, poiché subentrano nei suoi diritti e obblighi fiscali (cfr. LIG 12 I e LIFD 12 I). Ai **coniugi** spetta il diritto di prendere visione degli atti per i periodi in cui sono stati tassati congiuntamente (cfr. LIG 122 II e LIFD 114 I). Non ci si deve dunque basare sulle condizioni al momento della richiesta, bensì su quelle relative al periodo fiscale per il quale si desidera prendere in visione gli atti. Nella procedura fiscale del partner relativa al periodo in cui non vengono (più) tassati congiuntamente, i coniugi tassati separatamente assumono la posizione di un terzo. Per questo motivo, a questo proposito non godono del diritto di consultare gli atti.

Il diritto di consultare gli atti conformemente a LIG 126a I e LIFD 114 II è escluso se vi si **oppongono interessi pubblici o privati** degni di protezione (cfr. anche LPD 9). Si rende dunque necessaria una ponderazione degli interessi.

²⁹ TF 10.4.1996, in: DTF 122 I 112/113; TF 31.5.1990, in: 116 la 327; TF 31.3.1982, in: 108 la 7; cfr. anche PTA 2003 n. 38; PTA 1999 n. 40; PTA 1994 n. 79

³⁰ TF 2.10.1991, in: DTF 117 la 429/430; TF 31.5.1990, in: 116 la 327/328; cfr. anche PTA 2003 n. 38

Esempi:

- ⇒ Al contribuente possono essere negati gli atti che vanno utilizzati in un procedimento per sottrazione ancora da avviare nei suoi confronti.
- ⇒ La protezione della personalità autorizza l'autorità fiscale a negare la presa in visione di una denuncia in considerazione del nome della persona interessata (denunciante)³¹.

L'atto il cui esame è stato negato in modo ammissibile al contribuente può essere adoperato contro di lui soltanto qualora l'autorità gliene abbia comunicato oralmente o per scritto il contenuto essenziale e, inoltre, gli abbia dato la possibilità di pronunciarsi e di indicare prove contrarie (LIG 126a II e LIFD 114 III). Se l'autorità non si attiene a questa procedura, essa nega il diritto di essere sentito.

Se la presa in visione degli atti viene negata, occorre procedere alla seguente distinzione:

- imposta federale diretta: secondo LIG 114 IV, a domanda del contribuente, l'autorità che nega il diritto d'esame gli conferma il diniego mediante decisione impugnabile con ricorso; questa decisione intermedia può essere impugnata singolarmente con **ricorso al Tribunale amministrativo**³².
- imposta cantonale: la decisione negativa non può essere impugnata singolarmente, bensì solo in combinazione con il rimedio giuridico contro la decisione finale, ad es. la tassazione³³.

6.3 Diritti nella procedura probatoria

I diritti nella procedura probatoria comprendono tra le altre cose il diritto del contribuente che l'autorità di tassazione **ammetta** effettivamente le **prove offerte**³⁴.

Secondo LIG 126a III e LIFD 115, le prove offerte dal contribuente (ad es. atti, libri di commercio, registrazioni di persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente che non hanno l'obbligo di tenere la contabilità, sopralluogo, periti, informazioni da terzi obbligati a fornire informazioni ai sensi di LIFD 128) devono essere ammesse nella misura in cui siano idonee ad accertare fatti rilevanti per la tassazione. L'autorità fiscale può dunque rinunciare all'assunzione delle prove solo se la prova offerta concerne fatti irrilevanti per la tassazione o se è inadatta a fornire la prova per i fatti in questione³⁵. È inoltre ammessa una **valutazione della prova anticipata** (cfr. il 2° esempio in basso). L'autorità fiscale può rinunciare all'ammissione di una prova se in base alla conoscenza della materia, all'esperienza o a prove già raccolte è convinta dell'esistenza di una fattispecie e può ritenere che la sua convinzione non possa cambiare con altre assunzioni di prove³⁶.

³¹ Cfr. TA ZH 19.12.1990, in: DG ZH 1990 n. 38

³² Cfr. Zweifel, Komm. DBG, art. 114 N 34

³³ Zweifel/Casanova, § 15 N 27

³⁴ Cfr. Zweifel, Komm. DBG, art. 115 N 3 segg. e N 62 segg.

³⁵ TF 31.5.1991, in: DTF 117 Ia 268/269

³⁶ TF 27.2.2003, 1P.586/2002, in: Pra 2003 n. 188; TF 10.9.1999, in: StE 2001 B 92.51 n. 6; Zweifel/Casanova, § 14 N 10 e § 15 N 29

In LIFD 115 – così come in LAID 41 II – il legislatore ha intenzionalmente rinunciato a una limitazione del diritto all'ammissione delle prove a prove ammesse dalla legge. In questo modo esso ha voluto rinviare alla prassi il problema delle prove ammissibili³⁷. In ultima analisi questo significa che non esiste un *numerus clausus* delle prove ammesse dalla legge. Quali prove possono entrare in considerazione tra l'altro anche informazioni di persone non obbligate a fornire informazioni (**testimoni**). L'Amministrazione delle imposte deve valutare attentamente la credibilità della testimonianza e considerare tutte le circostanze, in particolare i rapporti di dipendenza, che potrebbero avere effetti sull'ammissibilità dei testimoni. Il valore probatorio di simili informazioni va tuttavia considerato **molto prudentemente**.

Esempio:

- ⇒ Il 29 novembre 1999 l'Amministrazione delle imposte ha emanato una tassazione d'ufficio. A tal proposito non è pervenuto alcun reclamo. Nel corso della procedura d'incasso, il contribuente sostiene di aver presentato reclamo contro la tassazione d'ufficio il 18 dicembre 1999. L'onere della prova a tal proposito spetta al contribuente. A questo proposito la moglie non può essere interrogata quale testimone dato che non si tratta di un terzo non coinvolto, bensì di una contribuente nella controversia³⁸.
- ⇒ Nel quadro della tassazione, l'Amministrazione delle imposte ha aggiunto un importo di 50'000 franchi rispetto alla dichiarazione d'imposta del contribuente. Il fratello del contribuente aveva versato questo importo sul suo conto bancario. Il contribuente ha fatto valere che per quanto riguarda la prestazione in questione si tratterebbe di un rimborso di un debito da prestito non assoggettato all'imposta sul reddito. La questione se il pagamento di 50'000 franchi al contribuente da parte del fratello rappresenti il rimborso di un debito da prestito è un fatto che comporta una riduzione dell'imposizione, la cui prova spetta al contribuente. Questa prova non può essere fornita con la testimonianza del fratello del contribuente, poiché a causa dello stretto rapporto di parentela ad essa non viene attribuita elevata credibilità se non viene sostenuta da altre circostanze. Non si era in presenza di simili circostanze a causa della mancanza di giustificativi scritti a dimostrazione dell'esistenza di un rapporto di prestito³⁹.

6.4 Diritto di farsi rappresentare

Il diritto di farsi rappresentare in questioni fiscali è parte integrante del diritto di essere sentito.

In questo contesto vanno osservati i seguenti **principi**:

- **Procedura di tassazione:**

- **Nessuna procura a favore di un terzo:** la **decisione di tassazione** va notificata al contribuente. In caso di **direttive** va operata la seguente distinzione: se nella rubrica "per chiarimenti rivolgersi a" non figura nessuno, la direttiva, un'eventuale diffida e la multa vengono inviate al contribuente. Se per contro il contribuente nella rubrica "per chiarimenti rivolgersi a" ha indicato un terzo, le direttive devono essere inviate a tale persona. In questo caso anche le diffide vengono inviate al terzo, ma il contribuente ne riceve una copia. Per motivi giuridici la **decisione di multa** va notificata al contribuente.

³⁷ Messaggio relativo alla LAID e alla LIFD, pag. 131

³⁸ Cfr. STA A 01 4

³⁹ Cfr. STA A 06 14

- **Con procura a favore di un rappresentante:** se il contribuente ha indicato per iscritto un rappresentante contrattuale, tutti gli scritti, le diffide e le decisioni dell'autorità di tassazione vengono inviate al rappresentante. Questo vale anche per decisioni di multa; una copia della decisione di multa viene inviata al contribuente. Il rappresentante contrattuale deve di principio dimostrare di disporre di una procura giuridicamente sufficiente. Quest'ultima può essere contenuta nella dichiarazione d'imposta stessa, ad esempio se il contribuente vi indica un rappresentante, ma può anche essere rilasciata senza formalità e dunque tacitamente. Quest'ultima viene denominata **procura apparente** e può risultare dalle circostanze create o accettate dal rappresentante, ad esempio nel caso in cui il contribuente tolleri deliberatamente che qualcuno si presenti come suo rappresentante. Fino alla comunicazione del ritiro della procura nei confronti dell'autorità fiscale, l'autorità può partire dal presupposto di un rapporto di rappresentanza e tutte le azioni del rappresentante saranno attribuite al contribuente rappresentato⁴⁰.

Se la notifica di una decisione di tassazione avviene in modo errato, ad esempio perché perviene al contribuente e non al rappresentante oppure, nonostante la conclusione del rapporto di rappresentanza, perché perviene all'ex rappresentante, l'invio **non** è considerato **nullo**. Il principio della buona fede richiede solo che al contribuente non risultino svantaggi dagli errori dell'autorità fiscale⁴¹. Esso non gli conferisce tuttavia il diritto di trarre vantaggi non motivabili oggettivamente da errori di questo tipo e non lo esonera dalla diligenza e dalla partecipazione alla procedura. In particolare si può esigere che dopo aver preso atto della decisione che lo concerne egli decida entro il termine previsto di adottare un rimedio giuridico. Dopo aver preso atto di una decisione di tassazione, il contribuente non può lasciar trascorrere senza reazione alcuna il termine di reclamo, nemmeno nel caso in cui ritenga che il suo rappresentante sia a conoscenza della tassazione. Al più tardi verso la fine del termine di reclamo, se fino ad allora non ha avuto notizie dal rappresentante, il contribuente deve accertarsi che quest'ultimo non si sia dimenticato della necessità di presentare reclamo. Al più tardi l'ultimo giorno del termine di reclamo di 30 giorni decade il motivo di impedimento ai sensi di LIG 124 III in unione con LGA 10 I e LIFD 133 III e il termine di reclamo inizia effettivamente a decorrere⁴².

- **Procedura di reclamo:** non è necessaria una procura particolare per redigere un reclamo; può essere sufficiente anche una **procura apparente**⁴³. Se il reclamo viene presentato da un terzo (fiduciario, avvocato), la decisione su reclamo va notificata a questo terzo.

Esempio:

- ⇒ Indipendentemente dalla notifica errata al suo ex rappresentante fatta valere, attraverso il suo nuovo rappresentante A aveva presentato tempestivamente ricorso al Tribunale amministrativo contro la richiesta di garanzie. Di conseguenza, egli non ha subito svantaggi visto che la presunta irregolarità della notificazione non comporta conseguenze giuridiche⁴⁴.

⁴⁰ STA A 06 46, STA A 05 29, STA A 00 6; DTA 823/97

⁴¹ TA ZH 10.1.2001, in: RB ZH 2001 n. 92; Zweifel, Komm. DBG, Art. 117 N 29

⁴² TA AG 6.5.1997, in: StE 1998 B 93.6 n. 17; TA SZ 31.3.1999, in: StE 2000 B 93.6 n. 19

⁴³ Cfr. STA A 05 29, STA A 00 6; DTA 823/97

⁴⁴ TA ZH 10.1.2001, in: ZStP 2001, pag. 137 seg.

6.5 Diritto a una decisione preliminare

Di principio, il Tribunale federale ammette **decisioni d'accertamento** solo per appurare l'**assoggettamento soggettivo**. Tra le altre cose, a questo proposito il Tribunale ha spiegato quanto segue⁴⁵:

"Risulta tuttora necessaria una prassi moderata nell'ambito dell'imposta federale diretta per quanto riguarda l'ammissibilità di decisioni d'accertamento non disciplinate dalla legge. Anche se è innegabile un interesse pratico del contribuente a ottenere informazioni in merito a fattispecie previste, alla giustizia fiscale non può essere imposta la funzione di consulente giuridico. Nella prassi il contribuente ha la possibilità di chiedere informazioni giuridiche alle amministrazioni delle imposte. Simili informazioni preliminari non hanno carattere di decisione e non possono dunque essere impugnate con un rimedio giuridico come le decisioni d'accertamento. Ciononostante, secondo i principi riconosciuti della buona fede e della tutela della fiducia possono avere delle conseguenze giuridiche nei confronti delle autorità".

6.6 Diritto a un colloquio nella procedura di reclamo

Nella procedura di reclamo il contribuente ha il diritto di pretendere un colloquio (LIG 138; cfr. prassi LIG 137-01).

6.7 Diritto di notificazione, invio, motivazione e indicazione dei rimedi giuridici

Decisioni, diffide, direttive, multe disciplinari e decisioni su reclamo devono essere notificate, ovvero inviate, al contribuente. Se nel corso della procedura il contribuente ha un rappresentante contrattuale o legale, la notifica deve avvenire al rappresentante. Se la notifica individuale non è possibile occorre procedere come segue:

- Se il contribuente è d'ignota dimora o se egli dimora all'estero e non ha un rappresentante in Svizzera, la decisione può essergli notificata mediante **pubblicazione nel Foglio ufficiale cantonale** (LIG 132 III e LIFD 116 II). Le autorità fiscali possono esigere da un contribuente senza indirizzo di notifica in Svizzera che designi un rappresentante in Svizzera (LIG 123c I e LIFD 118). In base alla Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale ([Convenzione sull'assistenza amministrativa](#)), a partire dal 1° gennaio 2017 è possibile una **notifica diretta per posta** di documenti dell'Amministrazione delle imposte **all'estero**. Tuttavia, nella **prassi** a un'eventuale pubblicazione nel Foglio ufficiale veniva già finora preferita una notifica all'estero (cfr. anche prassi LIG 123a-01).
- Con riferimento alla notifica a **coniugi** è possibile rimandare alla prassi 123a-01.

L'autorità di tassazione può decidere liberamente quali direttive, decisioni, ecc. inviare con posta raccomandata. Poiché la notificazione di un atto amministrativo è un atto giuridico unilaterale recettizio, la prova della ricezione della decisione spetta all'Amministrazione⁴⁶. Questa ripartizione dell'onere della prova deriva dalla regola generale secondo cui di principio deve dimostrare l'esistenza di una fattispecie asserita chi ne trae dei diritti (cfr. prassi LIG 123a-01). La questione se un invio vada spedito per raccomandata di-

⁴⁵ TF 31.10.2000, in: DTF 126 II 520, consid. 3e = StE 2001 B 93.1 n. 6

⁴⁶ L'Amministrazione delle imposte non deve dimostrare solo l'invio, bensì anche la ricezione.

pende dal fatto se si deve ritenere che nell'ulteriore procedura si renda necessario dimostrare la notifica.

Al contribuente non può risultare uno svantaggio da una **notificazione errata** (cfr. n. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**).

Secondo LIG 132 II, nella **decisione di tassazione** va indicata e **motivata** brevemente ogni singola **divergenza** dalla dichiarazione d'imposta; in base alla motivazione il contribuente deve poter riconoscere di cosa si tratta. Per l'imposta federale diretta è sufficiente comunicare le modificazioni rispetto alla dichiarazione d'imposta (LIFD 131 II). Nella prassi avviene una breve motivazione anche per l'imposta federale diretta.

Il diritto a ottenere una motivazione è di natura formale. Questo significa che, indipendentemente dalle prospettive di successo del relativo rimedio giuridico, la sua violazione porta all'annullamento della decisione impugnata⁴⁷. Una decisione di tassazione non motivata o non sufficientemente motivata non è nulla, bensì solo impugnabile⁴⁸.

Esempi:

- ⇒ Nella sua dichiarazione d'imposta A fa valere spese professionali per un importo di 10'000 franchi. Non fornisce una prova per le spese in questione. Una direttiva in merito è rimasta senza risposta. L'autorità di tassazione aggiunge i 10'000 franchi e concede la deduzione forfetaria. Quale motivazione è sufficiente l'indicazione: "la prova non è stata fornita".
- ⇒ A presenta reclamo contro una decisione di tassazione che non contiene un motivo per la divergenza dalla dichiarazione d'imposta.

Se la tassazione è stata motivata in modo insufficiente, il contribuente non può presentare un reclamo motivato (poiché non conosce i motivi per la divergenza). Per questo motivo l'Amministrazione delle imposte (nella procedura delle direttive) deve invitarlo a fornire una motivazione e contemporaneamente deve completare, ovvero fornire a posteriori, la motivazione della decisione di tassazione. Si pone così **rimedio** al diritto di essere sentito senza che si renda necessaria una decisione su reclamo, una nuova decisione di tassazione ed eventualmente una nuova procedura di reclamo.

Le decisioni devono indicare i **rimedi giuridici** (LIG 132 I e 138 II e LIFD 116 I). Essi devono recare il rimedio giuridico ordinario ammesso, l'autorità d'impugnazione e il termine d'impugnazione.

Al momento della notifica di una **tassazione d'ufficio**, nell'indicazione dei rimedi giuridici va indicato in aggiunta che le tassazioni secondo doveroso apprezzamento conformemente a LIG 131 possono essere impugunate soltanto a causa di una palese inesattezza; questo significa che gli obblighi di collaborare finora non soddisfatti devono essere recuperati completamente entro il termine di reclamo e che il motivo per la tassazione d'ufficio deve essere eliminato. Eventuali mezzi di prova devono essere definiti e se possibile allegati. Se a suo tempo il contribuente non aveva inoltrato una dichiarazione d'imposta, con il reclamo egli deve inoltrare la sua dichiarazione; se è stato tassato d'ufficio unicamente il reddito da attività lucrativa indipendente, devono essere inol-

⁴⁷ TF 5.5.1992, in: DTF 118 la 18; DTF 15.5.1991, in: DTF 117 la 7

⁴⁸ TF 9.8.2001, in: NStP 2001, pag. 121

trati bilancio e conto economico. Se non viene fornita la comprova della palese inesattezza, non si può entrare nel merito del reclamo. Riguardo alla problematica relativa al reclamo contro una tassazione d'ufficio cfr. prassi dettagliata 137-04-01.

6.8 Conseguenze in caso di mancato esercizio di un diritto procedurale

Per il contribuente il mancato esercizio di diritti procedurali non comporta **né una multa, né una tassazione d'ufficio**⁴⁹. Esso può tuttavia causare altri pregiudizi giuridici. Ad esempio, dopo un'eventuale direttiva⁵⁰, l'autorità di tassazione non riconosce fatti che abolirebbero o che comporterebbero una riduzione dell'imposizione che il contribuente ha fatto valere (ad es. conteggio di deduzioni⁵¹) ma non ha dimostrato. Quando in questo contesto si usa spesso dire che le spese sono state "determinate secondo doveroso apprezzamento", questo non significa "nel quadro di una tassazione secondo doveroso apprezzamento", bensì piuttosto che le spese sono state determinate utilizzando il margine d'apprezzamento a disposizione dell'amministrazione.

Va osservato che in caso di violazione di diritti procedurali, contrariamente alla violazione di obblighi procedurali, non va emanata una diffida.

7. OBBLIGHI DI RILASCIARE ATTESTAZIONI, INFORMAZIONI E COMUNICAZIONI DI TERZI

Nell'accertamento della fattispecie, l'autorità di tassazione dipende in prima linea dalla collaborazione dei contribuenti. Determinate parti della fattispecie sono tuttavia note anche a terzi (autorità e privati). Di conseguenza, LIG e LIFD prevedono degli obblighi di collaborare di terzi. Si distingue tra obblighi di rilasciare attestazioni, informazioni e comunicazioni⁵².

7.1 Obblighi dei terzi di rilasciare attestazioni

Gli obblighi dei terzi di rilasciare attestazioni sono disciplinati in LIG 129 e in LIFD 127⁵³. L'obbligo di rilasciare attestazioni sussiste in primo luogo **nei confronti del contribuente**. Risulta dunque evidente che questa attestazione debba essere rilasciata in forma scritta affinché possa essere allegata alla dichiarazione d'imposta.

Se, nonostante diffida, il contribuente non produce l'attestazione, l'autorità fiscale può **richiederla dal terzo** (LIG 129 II e LIFD 127 II). Solo in questi casi vi è un obbligo del terzo a produrre attestazioni direttamente all'autorità di tassazione. Il terzo avente l'obbligo di rilasciare attestazioni che, nonostante diffida dell'autorità di tassazione, si rifiuta di emettere un'attestazione, può essere punito con la multa in seguito a violazione di obblighi procedurali (LIG 173 e LIFD 174). Se il terzo avente l'obbligo di rilasciare atte-

⁴⁹ DTA 570/93, DTA 83/90, DTA 386/89, DTA 613/88

⁵⁰ Non viene emessa una direttiva nei casi in cui già nelle istruzioni o nei moduli si sono indicate le conseguenze di attestazioni mancanti; esempio: contributi al pilastro 3a.

⁵¹ STA A 05 93, STA A 04 34, STA A 03 82

⁵² Cfr. anche Zweifel, Verfahrensgrundsätze, pag. 430 segg.

⁵³ Vedi anche circolare n. 19 dell'AFC del 7 marzo 1995, pag. 5 segg.

stazioni rilascia un'attestazione contenutisticamente inesatta, può rendersi eventualmente colpevole di frode fiscale (LIG 182a e LIFD 186).

Eventualmente, in base al diritto di essere sentito (Cost. 29 II) le attestazioni ottenute direttamente dal terzo devono essere inviate al contribuente per la presa di posizione. L'autorità di tassazione non ha alcun obbligo, bensì solo un diritto di chiedere direttamente attestazioni; ha dunque la possibilità di procedere a una tassazione d'ufficio senza chiedere il certificato di salario al datore di lavoro⁵⁴. Un problema si pone solo se il contribuente non ha inoltrato un certificato di salario da anni; in un caso simile una tassazione secondo doveroso apprezzamento è praticamente impossibile.

L'obbligo di rilasciare attestazioni può riferirsi anche a terzi di altri Cantoni (cfr. LIFD 127).

Esempio:

- ⇒ A è domiciliato a Coira. Lavora come dipendente a Bad Ragaz. A omette di allegare il certificato di salario alla sua dichiarazione d'imposta. L'invio di una diffida non produce alcun effetto.

In virtù di LIG 129 II e di LAID 43 II, l'Amministrazione delle imposte dei Grigioni è autorizzata a chiedere il certificato di salario in questione dal datore di lavoro dell'altro Cantone.

La riserva contenuta in LIG 129 II e LIFD 127 II relativa al **segreto professionale** tutelato dalla legge **non ha alcuna validità nei confronti del contribuente stesso**. Il segreto professionale vale solo nel caso in cui l'autorità di tassazione chiede un'attestazione direttamente dal terzo⁵⁵. Il contribuente stesso non può dunque appellarsi al segreto bancario e negare ad esempio l'inoltro di un estratto di deposito. Un segreto professionale tutelato dalla legge esiste nei casi in cui l'informazione fornita da un terzo porterebbe a un suo sanzionamento. Tra i gruppi di persone soggetti al segreto professionale rientrano ad esempio avvocati e medici (cfr. CP 321), ma anche le banche (cfr. LBCR 41 n. 1).

7.2 Obbligo dei terzi d'informare

L'obbligo dei terzi d'informare ai sensi di LIFD 128 attribuisce direttamente all'autorità di tassazione il diritto, senza interpellare previamente il contribuente, di chiedere a soci, comproprietari e proprietari in comune di fornire informazioni sul loro rapporto di diritto con il contribuente, in particolare sulla sua quota, i suoi diritti e i suoi redditi. Se, nonostante diffida, la persona avente l'obbligo d'informare non soddisfa la richiesta dell'autorità di fornire le informazioni, essa può essere punita con la multa in seguito a violazione di obblighi procedurali (LIG 173 e LIFD 174).

7.3 Obbligo dei terzi di comunicare

Oltre ad altre persone, devono presentare un'attestazione all'autorità di tassazione per ogni anno fiscale:

⁵⁴ Zwahlen, pag. 6; Zweifel, Komm. StHG, art. 44 N 10.

⁵⁵ TF 25.7.2001, 2A.96/2000, in: StR 2001, pag. 837; TF 7.7.1995, in: DTF 121 II 261 seg.

- le persone giuridiche, sulle prestazioni pagate ai membri dell'amministrazione o di altri organi (LIG 130 lett. a e LIFD 129 I lett. a);
- le società di persone sulle quote di partecipazione dei loro soci al reddito e alla sostanza della società, sugli altri loro diritti verso la società stessa e su tutte le condizioni importanti per la tassazione dei soci (LIG 130 lett. b e LIFD 129 I lett. c);
- le istituzioni di previdenza professionale e di previdenza individuale vincolata, sulle prestazioni fornite ai loro stipulanti di previdenza o beneficiari (LIG 130 lett. d e LIFD 129 I lett. b);
- gli investimenti collettivi di capitale con possesso fondiario diretto sui rapporti determinanti per la tassazione del possesso fondiario diretto e dei suoi redditi (LIG 130 lett. f e LIFD 129 III).

Chi ha l'obbligo di comunicare deve fornire le informazioni spontaneamente (senza richiesta)⁵⁶ per ogni periodo fiscale direttamente alle autorità di tassazione.

8. NOTE BIBLIOGRAFICHE

Bill Markus, Die Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren, Diss. SG, Berna/Stoccarda 1991

Blumenstein Ernst/Locher Peter, System des Steuerrechts, 6a ed., Zurigo 2002

Duss Marco, Verfahrensrecht in Steuersachen, Zurigo 1987

Reich Markus, Steuerrecht, 2a ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2012

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG, 2a ed., Zurigo 2009

Stadelmann Thomas, Grundzüge des Steuerverfahrensrechts, Muri/Berna 2001

Zwahlen Bernhard, obblighi di fornire attestazioni, informazioni e comunicazioni di terzi / segreto professionale, in particolare segreto bancario, relazione tenuta al seminario ISIS "Verfahrensrecht der direkten Steuern (StHG und DBG)" del 24 aprile 2001 a Zurigo

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

Zweifel Martin, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, abil., Zurigo 1989 (cit. Sachverhaltsermittlung)

Zweifel Martin, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, StHG, 2a ed., art. 39 segg., Basilea/Ginevra/Monaco di Baviera 2002 (cit. Komm. StHG)

Zweifel Martin, Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren, in: ASA 61, pag. 417 segg. (cit. Verfahrensgrundsätze)

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

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

⁵⁶ Zweifel/Casanova, § 18 N 30