



Procedura di recupero d'imposta

LIG 145; 174

LIFD 151; 175

Sommario

1.	Introduzione e obiettivi	2
2.	Principi	2
3.	Presupposti.....	2
4.	Obbligo di dichiarazione e obbligo di indagine.....	2
5.	Fatti / mezzi di prova nuovi risp. non nuovi.....	3
5.1	Data determinante	3
5.2	Relativizzazione del principio di indagine delle autorità fiscali	3
5.3	Consultazione di atti di anni precedenti.....	4
5.4	Revisione: nessuna applicazione analogica dei rispettivi principi	5
5.5	Risposta errata del contribuente a domande giuridiche	5
5.6	Domande di valutazione	5
6.	Obblighi di collaborazione del contribuente.....	6
7.	Esempi.....	6
7.1	Nuovo fatto / non violato il principio di indagine	6
7.2	Nessun nuovo fatto / violato il principio di indagine	8
8.	Speciale problematica: prestazione valutabile in denaro.....	9
9.	Presenza in considerazione di fatti riducenti le imposte.....	10
10.	Apertura di una procedura di recupero d'imposta (cambiamenti del 1.7.2010) ..	11
11.	Bibliografia.....	11

1. INTRODUZIONE E OBIETTIVI

In linea di principio non si può tornare ad esaminare decisioni di tassazione cresciute in giudicato. Restano riservate unicamente la revisione (LIG 141 seg., LIFD 147 segg.), la rettificazione di errori di calcolo e di scrittura (LIG 144, LIFD 150) nonché la procedura di recupero d'imposta (LIG 145 segg., LIFD 151 segg.). Il presente documento intende fra l'altro illustrare i presupposti che giustificano l'avvio di una procedura di recupero d'imposta. Si tratta della tensione fra conformità alla legge e parità giuridica da un lato e certezza del diritto e buona fede dall'altro¹. Inoltre in questo scritto si vuole mostrare quali obblighi di collaborazione spettano al contribuente in una procedura di recupero d'imposta.

2. PRINCIPI

La procedura di recupero d'imposta viene avviata a favore del fisco; essa rappresenta l'omologo della revisione a favore del contribuente. Il senso e lo scopo della procedura di recupero d'imposta consistono nel richiedere a posteriori imposte che non sono state oggetto di tassazione o che lo sono state solo parzialmente. La collettività ha dovuto accusare una perdita del gettito fiscale. La riscossione dell'imposta recuperata non presuppone, al contrario della riscossione di imposte sanzionatorie, **alcuna colpa**. L'aspetto della colpa è rilevante unicamente per rapporto alla questione se in aggiunta alla procedura di recupero d'imposta si debba eseguire anche una procedura fiscale penale.

3. PRESUPPOSTI

LIG 145 I e LIFD 151 I prevedono il recupero dell'imposta non incassata, quando **fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza all'autorità fiscale** permettono di stabilire che la tassazione è stata indebitamente omessa o che la tassazione cresciuta in giudicato è incompleta (sottoimposizione). Alla questione quando fatti o mezzi di prova debbano essere considerati nuovi, si risponde tenendo conto dell'obbligo di dichiarazione del contribuente e dell'obbligo di indagine dell'autorità di tassazione. Qui di seguito, prima di sviscerare la problematica dei nuovi fatti e mezzi di prova, si descrivono questi due obblighi.

4. OBBLIGO DI DICHIARAZIONE E OBBLIGO DI INDAGINE

Il **contribuente** deve fare tutto quanto è necessario per consentire una tassazione completa e corretta. In particolare deve compilare il modulo per la dichiarazione d'imposta in modo completo e veritiero (LIG 127 II risp. LIFD 124 II). Egli si assume la responsabilità per la correttezza e completezza della dichiarazione fiscale. Assieme alla dichiarazione d'imposta deve inoltrare all'autorità di tassazione determinati allegati. Se il contribuente non è in chiaro sulla rilevanza di diritto fiscale di un fatto, non può semplicemente sotto-cerlo, bensì deve segnalare questa incertezza. In ogni caso deve illustrare il fatto in

¹ TF 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 no. 15, 2A.182/2002.

quanto tale in maniera completa e pertinente². **L'obbligo di dichiarazione** (obbligo di presentare la dichiarazione d'imposta) include quindi anche l'obbligo di inoltrare all'autorità fiscale entro tempo utile la dichiarazione d'imposta con tutte le sue componenti, ossia inclusi le schede e i questionari, il tutto compilato per intero e con dati veritieri, nonché firmato di persona.

Da parte sua **l'autorità di tassazione** controlla la dichiarazione d'imposta inoltrata e procede alle necessarie indagini (LIG 130a risp. LIFD 130); a questo proposito si parla di **obbligo di indagine**. In linea di principio l'autorità di tassazione deve poter fare affidamento sul fatto che il contribuente abbia compilato la dichiarazione d'imposta correttamente e per intero³.

Qui di seguito si analizza in quale rapporto reciproco stanno l'obbligo di dichiarazione e l'obbligo di indagine risp. quando un fatto è da considerare nuovo.

5. FATTI / MEZZI DI PROVA NUOVI RISP. NON NUOVI

5.1 Data determinante

Sono considerati **nuovi** quei fatti o mezzi di prova che non emergono dagli atti, di cui dispone l'autorità fiscale, ossia che vengono alla luce soltanto dopo che la tassazione di un contribuente è cresciuta in giudicato. È determinante **lo stato degli atti al momento della tassazione**⁴.

5.2 Relativizzazione del principio di indagine delle autorità fiscali

Quale principio fa stato, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, che i fatti che al momento della tassazione non risultavano dagli atti, vanno considerati **nuovi**, anche se il funzionario incaricato della tassazione avrebbe, con **un'indagine migliore risp. sufficiente accuratezza**, potuto conoscerli. Per le autorità tributarie sussiste un obbligo di indagine complementare unicamente se la dichiarazione d'imposta contempla **errori chiaramente visibili risp. palesi**. Se la dichiarazione d'imposta presenta **vizi riconoscibili**, che però non sono propriamente palesi, ciò **non** ha quale conseguenza che fatti o mezzi di prova ivi connessi sono da considerarsi già **noti per finzione** all'autorità al momento della tassazione rispettivamente che l'autorità debba farsene attribuire la conoscenza⁵. Ciò produce una **relativizzazione del principio di indagine**⁶. Alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale, la sentenza del Tribunale amministrativo dei Gri-

² TF 10.10.2007, 2C_26/2007; TF 2.2.2006, in: StR 61/2006, pag. 442, 2A.502/2005.

³ TF 10.10.2007, 2C_26/2007.

⁴ TF 10.10.2007, 2C_26/2007; TF 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 no. 15, 2A.182/2002; Trib. amm. ZH, in: ZStP 2007, pag. 185; Trib. amm. ZH, in: StE 1999 B 97.41 no. 11.

⁵ TF 21.12.2007, 2C_557/2007; TF 10.10.2007, 2C_26/2007; TF 24.6.2005, 2A.736/2004; TF 17.6.2004, 2A.604/2003; TF 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 no. 15, 2A.182/2002; Höhn/Waldburger, § 36 nota 24; Kubli, nota 130 segg.; StRK BS, in: BStPra 2007, vol. XVIII, pag. 590; SteuerGer SO, in: StE 1994 B 97.41 no 6; Trib. amm. ZH, in: StE 1994 B 101.2 no. 16

⁶ Zweifel/Casanova, § 14 nota 5.

gioni del 16 aprile 1999⁷ risulta superata. In detta sentenza il Tribunale amministrativo giungeva alla conclusione che una procedura di recupero d'imposta può essere eseguita unicamente se in sede di tassazione ordinaria l'autorità non può accertare o riconoscere un fatto neppure applicando la dovuta diligenza.

Secondo la recente giurisprudenza del Tribunale federale **l'asticella per ritenere data una lesione dell'obbligo di indagine da parte delle autorità tributarie** è molto alta⁸. In altre parole: il Tribunale federale riconosce relativamente in fretta l'esistenza di un nuovo fatto.

L'Amministrazione delle imposte non è tenuta, senza un particolare motivo, a procedere **a confronti trasversali con atti di altri contribuenti** o a cercare documentazione complementare nel dossier fiscale⁹. L'Amministrazione delle imposte **non deve farsi neppure attribuire la conoscenza di altri uffici** – come per esempio dell'Ufficio del registro fondiario.¹⁰

All'interno dell'Amministrazione delle imposte lo stato di conoscenza di un servizio non deve essere direttamente attribuito ad un altro servizio di tassazione, qualora della questione se ne stiamo occupando persone totalmente diverse¹¹.

Il funzionario incaricato della tassazione non è tenuto a indagare in ogni caso su **notifiche pervenutegli**¹².

5.3 Consultazione di atti di anni precedenti

A lato pratico gli **atti dell'anno precedente** vengono sempre presi in considerazione. Per contro la consultazione di **atti di un contribuente risalenti a anni precedenti** avviene soltanto se ciò s'imponga per qualcosa che emerge dalla dichiarazione d'imposta del periodo fiscale attualmente in fase di tassazione risp. dalla rispettiva documentazione inoltrata. Non si può pretendere che senza un relativo indizio nella procedura di tassazione in corso vengano esaminati tutti gli atti degli anni precedenti alla ricerca di dati dai quali si evinca il reddito imponibile (che ancora affluisce) nel periodo attualmente tassato¹³.

⁷ Publ. in: PTA 1999 no. 38.

⁸ Cfr. gli esempi alla cif. 7.1.

⁹ TF 21.12.2007, in: StR 63/2008, pag. 575, 2C_557/2007; TF 10.10.2007, 2C_26/2007; TF 2.2.2006, 2A.502/2005; TF 17.6.2004, 2A.604/2003; TF 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 no. 15, 2A.182/2002.

¹⁰ Trib. amm. BS, in: BStPra 2008, vol. XIX, pag. 17.

¹¹ Commissione di ricorso amministrativo I/1 SG 10.10.2001, in: GVP 2001 no. 27.

¹² Cfr. in merito TF 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 no. 15, 2A.182/2002.

¹³ Kühne, § 206 nota 20; cfr. anche TF 17.6.2004, in: 2A.604/2003.

5.4 Revisione: nessuna applicazione analogica dei rispettivi principi

In questo contesto i principi validi per la **revisione** (severe esigenze in ordine alla cautela del contribuente¹⁴) non trovano alcuna applicazione per analogia¹⁵. Ciò è inevitabile da un lato a causa del numero considerevole di atti (**amministrazione di massa!**) che il funzionario incaricato della tassazione deve esaminare¹⁶; d'altro canto il contribuente si assume, quale conseguenza **dell'obbligo di dichiarazione**, la responsabilità della correttezza e della completezza della propria dichiarazione fiscale¹⁷. Firmando la dichiarazione d'imposta il contribuente conferma espressamente di aver compilato la dichiarazione in maniera completa e veritiera. L'Amministrazione delle imposte non è tenuta a fare affidamento sulla correttezza della dichiarazione d'imposta, lo può tuttavia fare, senza che il contribuente possa desumere da questo una decadenza della riscossione dell'imposta recuperata¹⁸.

5.5 Risposta errata del contribuente a domande giuridiche

L'autorità di tassazione non può e non deve, di per sé già per ragioni amministrative dato il grande numero di dichiarazioni fiscali, esplorare la fattispecie in tutte le direzioni. L'autorità deve poter supporre che il contribuente abbia fatto una dichiarazione corretta e che le abbia fornito informazioni veritiere¹⁹. Ciò vale però solo nella misura in cui non si tratta per il contribuente di rispondere a **domande giuridiche**. Un'eventuale risposta errata a domande giuridiche da parte del contribuente non deve, se l'autorità fiscale non scopre il suo "errore di sussunzione", recargli danno, in quanto l'applicazione del diritto non compete al cittadino, bensì all'autorità fiscale²⁰.

5.6 Domande di valutazione

Si deve prescindere dalla riscossione di un'imposta recuperata, se il contribuente ha indicato correttamente e in maniera completa nella dichiarazione fiscale il reddito, la sostanza, l'utile netto o il capitale proprio e la loro valutazione è stata accettata, ma a posteriori la **valutazione si è rivelata insufficiente** (LIG 145 III, LIFD 151 II). Neppure un errore dell'Amministrazione delle imposte sulla fattispecie giuridicamente rilevante o **un'errata applicazione del diritto** (errore di sussunzione) possono dare adito al recupero d'imposta. Se il contribuente ha fornito indicazioni di valore, nella procedura di recupero d'imposta l'inesattezza di questi dati può essere corretta unicamente se tramite nuovi dati si accerta che questa base consegnata dal contribuente era scorretta o incompleta

¹⁴ Cfr. sentenza TA A 99 17.

¹⁵ Casanova, pag. 5.

¹⁶ TF 3.9.1981, in: ASA 51, pag. 430.

¹⁷ TF 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 no. 15, 2A.182/2002; Trib. amm. ZH, in: StE 1999 B 97.41 no. 11; Trib. amm. AG, in: StE 1987 B 97.41 no. 4; Casanova, pag. 5; Zweifel, pag. 25.

¹⁸ Kühne, § 206 nota 20.

¹⁹ TF 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 no. 15, 2A.182/2002; Trib. amm. ZH, in: StE 1999 B 97.41 no. 11.

²⁰ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 160 nota 31; cfr. anche TF 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 no. 15, 2A.182/2002.

per la valutazione risp. per la stima. Se l'autorità fiscale ha effettuato una valutazione solo sommaria, non può ritoccarla nel corso della procedura di recupero d'imposta adducendo la motivazione che la valutazione avrebbe dovuto essere meglio chiarita²¹.

6. OBBLIGHI DI COLLABORAZIONE DEL CONTRIBUENTE

Per la procedura di recupero d'imposta fanno stato le disposizioni sui principi procedurali, la procedura di tassazione e di ricorso (LIG 147 IV; LIFD 153 VI). Ne consegue che il contribuente tassato, la cui imposizione è cresciuta in giudicato, deve collaborare all'accertamento della fattispecie anche nella procedura di recupero d'imposta e adempiere agli obblighi procedurali. Deve quindi fornire informazioni all'autorità fiscale ed esibire i mezzi di prova. L'inosservanza degli obblighi procedurali può tradursi nella determinazione d'ufficio dell'imposta da recuperare entro i limiti del potere d'apprezzamento²². Vi si aggiunge una multa ai sensi di LIG 173 risp. LIFD 174.

La procedura di recupero d'imposta serve al recupero dell'imposta originariamente dovuta. Non si tratta di una procedura penale, ragion per cui non sono applicabili le garanzie minime dell'art. 6 della Convenzione europea sui diritti dell'uomo (CEDU). L'obbligo di collaborazione non lede pertanto la presunzione di innocenza di natura penale-processuale, di cui all'art. 6 cpv. 2 CEDU e art. 32 cpv. 1 Cost²³.

7. ESEMPI

7.1 Nuovo fatto / non violato il principio di indagine

- ⇒ Scoperta una distribuzione dissimulata di utili tramite rimborsi, che all'insaputa delle autorità fiscali andavano direttamente all'azionista²⁴.
- ⇒ Individuato il carattere privato di spese, che erano state contabilizzate come esborsi aziendali risp. commerciali²⁵.
- ⇒ Negli anni 1995-2000 la contribuente ha ricevuto contributi di mantenimento per sua figlia minorenni che vive nell'economia domestica della contribuente. La contribuente non ha dichiarato questi contributi. Le autorità di tassazione sapevano, sulla base delle dichiarazioni d'imposta, che la figlia viveva nell'economia domestica della contribuente. Tuttavia ciò non significa che le autorità fiscali avrebbero dovuto dedurre che i contributi di mantenimento continuavano ad essere erogati. Può infatti accedere che un contributo di mantenimento non venga più versato dopo un certo periodo. Se la contribuente non dichiara gli alimenti, l'autorità fiscale non è tenuta a procedere a ulte-

²¹ Trib. amm. ZH, in: RB ZH 2000 no. 134.

²² Trib. amm. ZH, in: ZStP 2003, pag. 350.

²³ TF 23.2.2006, in: StR 61/2006, pag. 372, 2A.480/2005; Trib. amm. ZH 11.6.2003.

²⁴ Casanova, pag. 6.

²⁵ Trib. amm. ZH, in: StE 1994 B 101.2 nor. 16.

riori accertamenti. Il fatto che i contributi di mantenimento siano affluiti regolarmente è quindi da considerare nuovo²⁶.

- ⇒ Il contribuente ha dichiarato nell'elenco dei titoli sia la partecipazione alla società per azioni liquidata sia la liquidazione come tale nonché i titoli ricevuti come dividendi di liquidazione e ha allegato i rispettivi giustificativi. Tuttavia non ha dichiarato la quota di liquidazione sotto il reddito, bensì solo sotto la sostanza. Il Tribunale federale è giunto alla conclusione che con questa modalità di dichiarazione si sia data l'impressione che non fosse ancora insorto alcun diritto alla quota di liquidazione. Pertanto sarebbero date le premesse per una procedura di recupero d'imposta, benché al momento della tassazione l'autorità fiscale avrebbe dovuto essere a conoscenza della distribuzione dell'eccedenza di liquidazione, poiché disponeva dal relativo modulo di notifica per l'imposta preventiva²⁷.
- ⇒ L'autorità di tassazione deve poter fare affidamento sulla correttezza dei dati contenuti nel certificato di salario. Non si può pretendere che l'autorità fiscale verifichi in maniera generalizzata la correttezza dei certificati di salario²⁸.
- ⇒ Con la dichiarazione del datore di lavoro nel certificato di salario circa il rimborso spese effettivo (alla cif. 15: Osservazioni): "Per quanto disponibile, assunto dalla nostra azienda" l'autorità fiscale può supporre che si tratti del rimborso di spese effettivamente sostenute; non deve ipotizzare che si tratti di spese forfettarie con carattere di salario e il diritto sul recupero di imposta non decade, se non procede ad indagini. Per spese forfettarie cfr. l'esempio alla cif. 7.2.
- ⇒ Dal momento che non tutti i contribuenti in età AVS hanno diritto a prestazioni dalla previdenza del personale, l'autorità di tassazione non deve supporre, sulla base della data di nascita, che venga in linea di principio versata una rendita LPP. L'omissione dell'imposizione di una rendita non dichiarata del 2° pilastro non va pertanto ricondotta a un atteggiamento lesivo del proprio dovere dell'autorità fiscale, ragion per cui sono dati i presupposti per una procedura di recupero d'imposta. In merito alla rendita AVS non dichiarata cfr. cif. 7.2.
- ⇒ Nel caso di mancata dichiarazione di un credito derivante da prestito dell'ammontare di CHF 6,2 mio. sono date le premesse per la riscossione di un'imposta recuperata. L'indicazione che il prestito al figlio sia stato considerato come passivo non serve, poiché la conoscenza di questo fatto nella procedura di recupero d'imposta della ricorrente presuppone un confronto trasversale di atti di diversi contribuenti, al quale l'Amministrazione delle imposte non è tenuta²⁹.
- ⇒ Il ricorrente residente nel Canton BL ha acquisito, quale unico erede del padre, un immobile in BS. Negli anni successivi non ha però ricevuto alcuna dichiarazione fiscale e non è stato imposto neppure nel Canton BS. I presupposti per una procedura di recupero d'imposta sono dati. La conoscenza di un'altra sezione fiscale, come quella acquisita dalla Sezione imposte speciali nell'ambito della tassazione e della riscossione dell'imposta sulle successioni, è irrilevante per l'imposta sul reddito e sulla sostanza. L'Amministrazione delle imposte non è neppure tenuta a disporre confronti tra

²⁶ TF 17.6.2004, 2A.604/2003.

²⁷ TF 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 no. 15, 2A.182/2002.

²⁸ Tribunale fiscale SO, in: StE 1994 B 97.41 no. 6.

²⁹ Commissione di ricorso fiscale BS 16.2.2006, in: StE 2007 B 97.41 no. 21; cfr. anche TF 10.10.2007, 2C_26/2007.

sversali con dossier fiscali di terzi e non deve neppure farsi riconoscere conoscenze di altri servizi; come nel presente caso l'Ufficio del registro fondiario e l'Ufficio eredità³⁰.

Nella dichiarazione fiscale il contribuente ha dedotto due volte la parte degli interessi ipotecari motivata da ragioni aziendali: dapprima ha registrato CHF 22'800.– nel reddito da attività lucrativa indipendente nel quadro delle spese aziendali. Successivamente ha dichiarato integralmente la somma complessiva degli interessi ipotecari pagati pari a CHF 56'400.–, somma che includeva i CHF 22'800.–, quale intessi passivi privati. Ha comunque aggiunto la seguente nota segnalata con un asterisco: „dedotta la quota di interessi ipotecari ufficio: CHF 12'000.–; fisioterapia: CHF 10'800.–„. Si pone la questione a sapere se già nella procedura di tassazione il commissario fiscale era a conoscenza (o avrebbe dovuto essere a conoscenza) che gli interessi passivi privati comprendevano gli interessi ipotecari motivati per ragioni aziendali, che sono stati documentati separatamente in altra sede. Il TF risponde a questa domanda con un no spiegando che le informazioni scritte al di fuori dei campi (nel Canton Berna) non rientravano negli atti direttamente visionabili. In sede di elaborazione dei dati non potevano essere registrati dal sistema informatico, ragion per cui nelle istruzioni sarebbero stati dichiarati, anche espressamente, inesistenti. Sussisterebbe quindi un nuovo fatto che motiva un obbligo di recupero d'imposta³¹.

7.2 Nessun nuovo fatto / violato il principio di indagine

- ⇒ A è azionista unico di A-SA e dichiara una quota privata per spese di automobile di CHF 4'000.- (come periodi precedenti). Il commissario fiscale tassa A senza correzioni. In seguito il revisore tassa la A-SA, accerta una quota privata per spese di automobile di CHF 12'000.- e lo comunica al commissario fiscale. A mutate condizioni non è possibile avviare una procedura di recupero d'imposta nei confronti di A, poiché si tratta di una pura questione di valutazione. Andrebbe però deciso altrimenti se A dovesse utilizzare due veicoli della A-SA³².
- ⇒ Se sulla base dell'età indicata nella dichiarazione d'imposta (dati personali) va dedotto che il contribuente o sua moglie percepisce una rendita AVS, in caso di mancata dichiarazione della rendita non è possibile riscuotere, data l'assenza di un fatto nuovo, un'imposta recuperata³³.
- ⇒ Se il commissario fiscale riprende il valore locativo proprio dichiarato dal contribuente, benché si possa desumere che sia palesemente troppo basso, la rispettiva tassazione cresciuta in giudicato non può essere corretta³⁴.
- ⇒ La modifica della prassi di tassazione da parte dell'Amministrazione delle imposte non costituisce mai un motivo per una procedura di recupero d'imposta³⁵.
- ⇒ Le spese forfetarie indicate nel certificato di salario, che successivamente si rivelano essere eccessive³⁶, non costituiscono motivo per una procedura di recupero d'imposta.

³⁰ Trib. amm. BS 27.6.2007, in: BStPra 2008, vol. XIX, pag. 17.

³¹ TF 10.10.2007, 2C_26/2007.

³² Cfr. anche DTA 636/95 e 656/95.

³³ Trib. amm. ZH, in: StE 1985 B 97.41 no. 2.

³⁴ Cfr. Trib. amm. ZH, in: RB ZH 1984 no. 57.

³⁵ Trib. amm. ZH 3.3.2004, in: StE 2005 B 97.41 no. 16; Trib. amm. ZH, in: RB ZH 1982 no. 93.

³⁶ Trib. amm. ZH, in: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 160 nota 36.

- ⇒ Se un contribuente dichiara una partecipazione con un valore «p. m.» (pro memoria), ha dato seguito al proprio obbligo di dichiarazione fiscale. Contrariamente alla quantificazione in CHF 0.– o CHF 1.–, una dichiarazione di questo genere non implica l'indicazione di un valore preciso. Non se ne deve dedurre, che la partecipazione non abbia alcun valore, quanto piuttosto che il valore reale venga espressamente lasciato in sospeso. Il commissario fiscale non deve fare affidamento sul fatto che il valore «p. m.» corrisponda al valore venale risp. al valore fiscale. Nel presente caso, con un semplice confronto superficiale con le dichiarazioni d'imposta degli anni precedenti il commissario fiscale avrebbe senz'altro visto che le partecipazioni comparivano per la prima volta nell'elenco titoli del 1999A risp. 1999B e che non erano contenute nelle precedenti dichiarazioni. Con questo confronto il commissario avrebbe potuto facilmente capire che il dato «p. m.» era manifestamente non pertinente. Pertanto, riconoscendo e accettando le indicazioni del contribuente senza effettuare un'ulteriore verifica, ha gravemente violato il proprio obbligo di indagine. Nel procedura di recupero d'imposta non è possibile riesaminare la fattispecie³⁷.
- ⇒ L'autorità fiscale del cantone di domicilio o di sede comunica alle autorità fiscali degli altri cantoni la propria tassazione inclusa la ripartizione fiscale intercantonale ed eventuali divergenze rispetto alla dichiarazione d'imposta³⁸. Chi è soggetto all'obbligo fiscale in più cantoni, può adempiere al proprio obbligo di dichiarazione fiscale inoltrando una copia della dichiarazione d'imposta del cantone di domicilio o di sede. Se le autorità tributarie del domicilio fiscale secondario rinunciano ad armonizzare la propria tassazione con quella del domicilio fiscale principale emettendo una tassazione definitiva, non è dato alcun motivo per il recupero d'imposta, se sulla base della tassazione del cantone del domicilio fiscale principale risulta che la tassazione è troppo bassa³⁹.

8. SPECIALE PROBLEMÁTICA: PRESTAZIONE VALUTABILE IN DENARO

In riferimento alla questione se nella procedura di recupero d'imposta di un azionista gli atti fiscali della società debbano essere noti quale requisito, vale quanto segue:

- Non si può presupporre che informazioni, che pervengono a un'autorità siano immediatamente note anche a un'altra autorità. Nemmeno all'interno dell'Amministrazione delle imposte lo stato di conoscenza di un servizio non è direttamente attribuibile a un altro servizio di tassazione, se del dossier se ne occupano persone totalmente diverse⁴⁰.
- Se al momento della tassazione dell'azionista, gli atti della società – senza rispettiva notifica nota bene – fossero sempre noti quale requisito, questo azionista potrebbe essere tassato solo dopo la persona giuridica. Proprio nel sistema della tassazione postnumerando ciò determinerebbe ritardi che si oppongono diametralmente al senso e allo scopo della tassazione postnumerando. Benché questa osservazione non valga soltanto per gli azionisti di minoranza, bensì in linea di principio anche per gli azionisti di maggioranza e per gli azionisti unici, nella pratica l'azionista unico o di maggioranza viene tassato solo dopo la SA risp. dopo aver consultato il rispettivo revisore⁴¹.

³⁷ Trib. amm. ZH; in: StE 2006 B 97.41 no. 17.

³⁸ Art. 2 cpv. 3 dell'Ordinanza del Consiglio federale sull'applicazione della LAID nei rapporti intercantionali, RS 642.141.

³⁹ TF 8.5.2006, in: StE 2007 B 97.41 no. 19, 2A.585/2005.

⁴⁰ Trib. amm. ZH, in: StE 1986 B 97.41 no. 3.

⁴¹ Cfr. anche TF 2.2.2006, 2A.502/2005.

- Il principio di cui sopra non deve però far in modo che in determinati casi (azionisti di minoranza) il commissario fiscale non consulti più, in linea generale, il revisore. Se il commissario fiscale ha individuato degli indizi di una prestazione valutabile in denaro, deve contattare, come già prevedeva la vecchia prassi, il revisore del caso. Nel caso di ricorrenti computi nei periodi precedenti il commissario fiscale deve sempre prendere contatto con il revisore.

Esempio

- ⇒ Il contribuente A ha omesso di dichiarare nelle dichiarazioni fiscali determinanti il reddito supplementare dall'uso della vettura aziendale per scopi privati. Al momento della sua tassazione non c'era ancora il computo di spese aziendali non motivate presso la A-SA. Soltanto alcuni anni dopo la A-SA ha riconosciuto una prestazione valutabile in denaro a A. Al momento della tassazione il commissario fiscale competente per A non era a conoscenza del fatto, poiché nel certificato di salario del ricorrente non era annotato che aveva avuto a disposizione una vettura aziendale. Il commissario fiscale poteva fare affidamento sulla correttezza della dichiarazione fiscale e non era tenuto a svolgere ulteriori indagini. Le tassazioni degli anni in questione erano da lungo tempo cresciute in giudicato allorquando il competente commissario fiscale ha appreso per la prima volta, tramite notifica dell'ufficio tributario, della prestazione valutabile in denaro erogata a A. Sussiste pertanto un nuovo fatto, fino a quel momento non noto all'autorità fiscale, scoperto dopo il passato in giudicato⁴².

9. PRESA IN CONSIDERAZIONE DI FATTI RIDUCENTI LE IMPOSTE

Con riguardo al senso e allo scopo del recupero d'imposta – compensazione della perdita di gettito fiscale a seguito di sottoimposizione – e in considerazione del divieto di sopraimposizione, è corretto tener conto dei fatti riducenti le imposte, che il contribuente ha fatto valere per la prima volta nella procedura di recupero d'imposta per evitare il recupero d'imposta, anche se per il contribuente non si tratta di fatti nuovi. Questo principio vale indipendentemente se i fatti riducenti le imposte stanno in rapporto o meno con i fatti giustificanti le imposte, che hanno causato la procedura di recupero d'imposta⁴³. I fatti riducenti le imposte non vanno presi in considerazione d'ufficio neppure nella procedura di recupero d'imposta, bensì devono essere fatti valere e comprovati dal contribuente.

Esempio

- ⇒ In una procedura di recupero d'imposta non sono deducibili solo i costi di conseguimento del reddito connessi con reddito da attività lucrativa accessoria non dichiarato, bensì anche gli interessi passivi erroneamente non dichiarati nella procedura ordinaria.

⁴² Commissione di ricorso amministrativo I/1 SG, in: GVP 2001 no. 27.

⁴³ Trib. amm. ZH 22.8.2007, in: ZStP 2007, pag. 315.

10. APERTURA DI UNA PROCEDURA DI RICUPERO D'IMPOSTA (CAMBIAMENTI DEL 1° LUGLIO 2010)

A partire dall'anno civile 2010 le procedure di recupero d'imposta e imposta penale vengono separate; i casi avviati fino al 31 dicembre 2009 dal reparto imposte speciali vengono evasi dal reparto stesso. Col metodo nuovo per il recupero delle imposte sono competenti i reparti di tassazione. Le sottrazioni di imposte consumate saranno sbrigate anche in futuro dal reparto imposte speciali. I tentativi di sottrazione fiscale rimangono presso i reparti di tassazione. Per ulteriori argomentazioni va rimandato alla prassi 145-02, "Procedura di recupero d'imposta e penale: Competenze e decorsi".

11. BIBLIOGRAFIA

Casanova Hugo, Die Nachsteuer, in: ASA 68, pag. 1 segg.

Amonn Kurt/ Walther Fridolin, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7a ed., Berna 2003

Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/ Nobel Peter, Schweizerisches Aktienrecht, Berna 1996

Frey Hans, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, DBG, 2a ed., Basilea 2008

Höhn Ernst/Waldburger Robert, Steuerrecht, vol. I, 9a ed., Berna/Stoccarda/Vienna 2001

Kubli, Nachsteuerrecht und Nachsteuerverfahrensrecht, Diss. Zurigo 1984

Kühne Markus, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2a ed., vol. 2, Muri-Berna 2004

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2a ed., Zurigo 2006

Zweifel Martin, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zurigo 1989

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