

BGer 9C 579/2024 vom 17. Dezember 1992

Bundesgericht, 1992-12-17, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_579_2024_d19921217

FR: TF 9C 579/2024 du 17 décembre 1992

IT: TF 9C 579/2024 del 17 dicembre 1992

Regeste

Imposta sulle successioni del cantone Ticino | Finanze pubbliche & diritto tributario

Volltext

Bundesgericht II. öffentlich-rechtliche Abteilung 01.05.2025 9C 579/2024 (9C_579/2024)
Tribunal fédéral IIe Cour de droit public 01.05.2025 9C 579/2024 (9C_579/2024) Tribunale federale II Corte di diritto pubblico 01.05.2025 9C 579/2024 (9C_579/2024)

Imposta sulle successioni del cantone Ticino | Finanze pubbliche & diritto tributario

Bundesgericht Tribunal fédéral Tribunale federale Tribunal federal 9C_579/2024 Sentenza del 1° maggio 2025 III Corte di diritto pubblico Composizione Giudici federali Moser-Szeless, Presidente, Parrino, Beusch, Cancelliere Savoldelli. Partecipanti al procedimento A. _____, patrocinata rispettivamente rappresentata dall'avv. Aldo Foglia, dall'avv. Fabio Gaggini, e da B. _____, ricorrente, contro Divisione delle contribuzioni della Repubblica e Cantone Ticino, viale Stefano Franscini 6, 6501 Bellinzona, opponente. Oggetto Imposta sulle successioni del Cantone Ticino, domanda di revisione; ricorso contro la sentenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino del 10 settembre 2024 (80.2021.169). Fatti: A. A.a. C. _____, con ultimo domicilio a U. _____, è deceduto a V. _____ il... Quale erede istituita ha lasciato la moglie A. _____. A.b. Con decisione del 17 dicembre 1992, l'Ufficio imposte di successione e donazione del Cantone Ticino ha notificato all'erede l'imposta di successione, commisurandola in fr. xxx. Il 7 ottobre 1994, ha poi notificato all'erede una tassazione "a conguaglio" della prima, con la quale - riferendosi ai verbali di audizione del 16 e del 27 aprile 1994 e al verbale conclusivo del 29 settembre 1994 - ha stabilito l'imposta in fr. xxx, calcolandola su un attivo di fr. xxx. L'imponibile corrispondeva a quanto versato a C. _____ e alla sua erede, A. _____, dalla Banca D. _____ in base a una sentenza della Corte d'appello di W. _____ del... (diventa definitiva con pronuncia della Corte di cassazione...). Dal verbale del 29 settembre 1994 risultava però anche che, per evitare le conseguenze della sentenza del..., la Banca D. _____ aveva proposto tre azioni, che avrebbero potuto comportare un obbligo di restituzione (parziale o totale) del capitale percepito dagli eredi, sul quale era stata pagata l'imposta di successione. B. B.a. Il 12 luglio 2013, l'avv. Aldo Foglia, l'avv. Fabio Gaggini e B. _____, in rappresentanza di A. _____, hanno presentato alle autorità fiscali ticinesi un'istanza di revisione della decisione di tassazione dell'imposta di successione del 7 ottobre 1994. Secondo quanto indicato nella domanda di revisione, la decisione di tassazione, relativa al patrimonio "pervenuto o da pervenire" in virtù di pretese che il defunto C. _____ aveva nei confronti della Banca D. _____, riguardava essenzialmente un credito, che al momento del decesso di C. _____ era contestato e sub iudice. La "carenza di definitività della situazione giuridica" era stata considerata anche nella decisione, che era stata presa dopo la

formulazione, nel verbale conclusivo del 29 settembre 1994, di questa esplicita riserva: "L'Autorità fiscale dichiara applicabile l'art. 119 L.T. con la conseguenza che il termine di cui all'art. 197 LT limitante il termine per la presentazione della revisione a 5 anni non è applicabile (...) con l'ulteriore conseguenza che la revisione potrà essere chiesta sulla base di una decisione passata in giudicato a condizione che l'istanza di revisione sia presentata entro il termine di 90 giorni dall'intimazione della decisione definitiva munita della certificazione di crescita in giudicato". Sempre secondo quanto indicato nella domanda di revisione, la risoluzione del contenzioso fra l'istante e la Banca D._____ si fondava su un accordo concluso il... 2010, con il quale A._____ ed i figli si erano obbligati a restituire alla Banca D._____ parte di quanto ricevuto, in ragione del fatto che la sentenza del... della Corte d'appello di W._____ era stata successivamente considerata come "viziata...". I rappresentanti dell'istante aggiungevano che, con sentenza del... 2013, notificata alle parti il... 2013, la Corte d'appello di W._____ aveva pronunciato la revocazione della sentenza della Corte d'appello risalente al..., riconoscendo gli effetti dell'accordo concluso il... 2010. Rispetto all'importo incassato in un primo momento (la tassazione si basava su fr. xxx), quanto spettava a A._____, a seguito della nuova sentenza della Corte d'appello italiana, era di euro xxx. B.b. Sul piano formale, i rappresentanti di A._____ sostenevano che l'istanza di revisione del 12 luglio 2013 fosse tempestiva, perché era formulata nel termine di 90 giorni fissato con verbale del 29 settembre 1994. La sentenza italiana, pronunciata il... 2013, era stata intimata all'istante il... 2013 ed era passata in giudicato il... 2013. La scelta dell'autorità cantonale di " (...) concedere all'erede di C._____ di chiedere la revisione della decisione di tassazione" era "stata riconosciuta valida già prima della sua adozione con un parere dell'allora Giudice federale avv. E._____", poi confermato da una perizia del Prof. F._____. L'asse ereditario sul quale esercitare l'imposizione fiscale per successione sarebbe stato quanto rimasto nel patrimonio dell'istante, che era pari a fr. xxx, di modo che al tasso d'imposizione vigente al momento della decisione di tassazione - che per una vedova era del 13.5% - l'imposta dovuta era di fr. xxx, mentre quella che il Cantone Ticino avrebbe dovuto restituire era di fr. xxx, oltre agli interessi maturati dal 7 ottobre 1994. C. C.a. Con decisione del 7 settembre 2015, confermata su reclamo il 16 giugno 2021, l'autorità fiscale ticinese ha concluso che l'istanza di revisione era irricevibile, perché tardiva, rispettivamente che, nella misura in cui fosse ricevibile, andava respinta. C.b. Quanto stabilito dall'autorità fiscale è stato tutelato anche dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino che, con sentenza del 10 settembre 2024, ha respinto il ricorso interposto da A._____ contro la decisione su reclamo. D. D.a. Con ricorso in materia di diritto pubblico del 10 ottobre 2024, A._____ ha contestato il giudizio cantonale davanti al Tribunale federale, chiedendo che esso sia annullato e che l'incarto sia rinviato all'ufficio delle imposte di successione e donazione, affinché entri nel merito dell'istanza di revisione. D.b. L'autorità fiscale ticinese ha domandato che il gravame sia respinto e che la sentenza impugnata sia confermata. Diritto: 1. 1.1. Redatta nei termini (art. 45 cpv. 1 e art. 100 cpv. 1 LTF) dalla destinataria del giudizio contestato (art. 89 cpv. 1 LTF), l'impugnativa va esaminata come ricorso in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF; sentenza 2C_531/2023 del 22 maggio 2024 consid. 1.1). 1.2. L'esistenza di questioni di importanza fondamentale da sottoporre al Tribunale federale, evocata dalla ricorrente quale requisito per entrare in materia sul gravame, non è richiesta. D'altra parte, alla luce di quanto indicato nelle motivazioni, è ammissibile anche la domanda di entrare nel merito dell'istanza di revisione, quando ciò era - in subordine - già avvenuto (precedente consid.

C.a). In effetti, come risulta dall'impugnativa, l'insorgente mira in realtà al riconoscimento della tempestività del rimedio e di un motivo di revisione, con successivo rinvio dell'incarto all'autorità fiscale, "perché entri nel merito della quantificazione della restituzione d'imposta dovuta".

2. 2.1. Il Tribunale federale applica il diritto federale d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF) anche se si confronta di regola solo con gli argomenti proposti (art. 42 cpv. 2 LTF). La denuncia della violazione di diritti fondamentali, inclusi quelli che sono ancorati nel diritto internazionale, va motivata con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF ; sentenza 2C_788/2013 del 25 gennaio 2014 consid. 2.1). Salvo nei casi citati dall' art. 95 LTF , la lesione del diritto cantonale non armonizzato non è criticabile. Tra le norme di diritto cantonale autonomo rientrano quelle - materiali e procedurali - relative all'imposta di successione. Di esse si può denunciare un'applicazione che contrasta con il diritto federale e, in particolare, con il divieto d'arbitrio o con altri diritti costituzionali (sentenze 9C_388/2024 del 18 settembre 2024 consid. 2.1; 9C_102/2023 del 2 novembre 2023 consid. 2.1, non pubblicato in DTF 150 I 31).

2.2. Esaminando un ricorso in materia di diritto pubblico, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sugli accertamenti svolti dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Può rettificarli o completarli se sono manifestamente inesatti o violano il diritto ai sensi dell' art. 95 LTF (art. 105 cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 264 consid. 2.3). L'eliminazione del vizio deve inoltre potere influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF).

3. 3.1. Oggetto della procedura è l'istanza di revisione presentata il 12 luglio 2013 da A._____ contro l'imposizione in materia di imposta di successione del 7 ottobre 1994, stabilita basandosi su una sentenza della Corte d'appello di W._____ del..., che è diventata definitiva con pronuncia della Corte di cassazione italiana del.... La domanda faceva valere che, con sentenza del..., notificata il..., la Corte d'appello di W._____ aveva pronunciato la revocazione della sentenza del..., con la conseguenza che l'attivo ereditario non era più quello stabilito con la decisione del 7 ottobre 1994. L'imposta di successione avrebbe dovuto essere calcolata in base alla nuova situazione e quella pagata in eccesso avrebbe dovuto essere restituita, come garantito dagli accordi che risultavano dal verbale del 29 settembre 1994.

3.2. L'autorità fiscale ha deciso che l'istanza di revisione era irricevibile, perché tardiva, rispettivamente che, nella misura in cui fosse ricevibile, andava respinta. Adita su ricorso di A._____, la Corte cantonale ha confermato la correttezza di tali conclusioni.

3.2.1. Ricordati i termini del contendere, la Camera di diritto tributario ha indicato in via preliminare che: (a) dal profilo del diritto materiale si applicava la legge tributaria del 28 settembre 1976 (vLT/TI), mentre dal profilo procedurale si applicava la legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT/TI; RL/TI 640.100), entrata in vigore il 1° gennaio 1995; (b) sul piano procedurale l'unica eccezione era costituita dai termini per la revisione, perché il diritto intertemporale prevedeva di applicare il vecchio diritto (art. 318 cpv. 1 LT/TI); (c) l'istanza andava quindi proposta entro 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione, ma non oltre 5 anni da quando la tassazione era divenuta esecutiva (art. 197 cpv. 1 vLT/TI); (d) contrariamente a quanto sostenuto dall'insorgente, gli stessi limiti temporali valevano applicando l'art. 119 vLT/TI (menzionato nel verbale conclusivo; precedente consid. B.a), che aveva il seguente tenore: "Lo Stato ha il diritto di percepire l'imposta anche in caso di contestazione fra gli eredi, legatari o donatari, in base al patrimonio accertato, alla legge e, ove vi siano disposizioni a causa di morte o liberalità, in base alle stesse, pur rimanendo riservato il diritto di chiedere la revisione della tassazione ai sensi dell'art. 196 in caso di successiva modificazione della posizione dell'erede, legatario o donatario, decretata dal giudice".

3.2.2. Dopo avere stabilito come, anche applicando l'art. 119 vLT/TI, la contribuente poteva ottenere una

revisione della decisione di tassazione solo nel rispetto dei termini previsti dalla vecchia legge tributaria del 1976, l'istanza inferiore ha aggiunto che: (a) non essendo stata impugnata con i rimedi giuridici ordinari, la decisione del 7 ottobre 1994 era passata in giudicato sul piano sia formale sia materiale e, diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente, non si trattava di una "decisione provvisoria"; (b) il termine assoluto di 5 anni previsto dal vecchio diritto (art. 197 cpv. 1 vLT/TI) per presentare un'istanza di revisione era scaduto e, per altro, era scaduto anche quello di 10 anni, di per sé più favorevole, previsto dal nuovo diritto (art. 233 LT/TI); (c) volendo fare astrazione dal mancato rispetto del termine assoluto per chiedere la revisione di una decisione, bisognerebbe constatare la lesione del termine relativo di 90 giorni, previsto sia dal vecchio sia dal nuovo diritto (art. 197 vLT/TI e 233 LT/TI).

3.2.3. Dopo essersi riferita alla perizia del Prof. G. _____ in merito allo "stato dei giudizi relativi alla controversia C. _____/D. _____" e alla perizia dell'avv. E. _____ in relazione alla portata e all'applicazione dell'art. 119 vLT/TI, che erano state fatte allestire prima della redazione del verbale conclusivo del 29 settembre 1994, la Camera di diritto tributario ha infine osservato che: (a) siccome anche applicando l'art. 119 vLT/TI la contribuente poteva ottenere una revisione solo nel rispetto dei termini previsti dall'art. 197 cpv. 1 vLT/TI, la clausola riportata nel verbale conclusivo derogava al diritto a quel tempo vigente; (b) ci si poteva chiedere se quell'impegno vincolasse l'autorità, ma la questione non andava risolta, perché le condizioni per un richiamo al principio della buona fede non erano date; (c) l'impegno assunto dall'autorità fiscale a non applicare il termine di prescrizione di cinque anni non sarebbe decisivo nemmeno se si ritenesse di dovere tutelare la buona fede della ricorrente perché, tra le procedure indicate nel verbale del 29 settembre 1994 a giustificazione dell'adozione della deroga al diritto vigente, non vi era quella che ha portato alla restituzione di parte dell'eredità; (d) una revisione non era nemmeno possibile attraverso il richiamo al principio della capacità contributiva o alle garanzie contenute nella Convenzione europea del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU; RS 0.101).

3.3. L'insorgente non concorda con tali conclusioni. Da un lato, lamenta violazioni di natura formale, quali quella del diritto di essere sentiti, e relative all'accertamento dei fatti (successivo consid. 4). D'altro lato, formula una serie di censure di merito (successivo consid. 5 segg.).

4. 4.1. Denunciando sia una lesione del diritto di essere sentiti sia un accertamento arbitrario dei fatti, la ricorrente si duole della mancata presa in considerazione, da parte della Corte cantonale, di tre circostanze che ritiene determinanti, ovvero: (a) della causalità adeguata tra il pagamento dell'imposta di successione e la garanzia ricevuta dalle autorità ticinesi attraverso l'inserimento nel verbale conclusivo del 29 settembre 1994 della clausola riprodotta nel precedente considerando B.a, che avrebbe portato la ricorrente alla rinuncia ad impugnare la decisione di tassazione dopo essersi vista riconoscere un diritto al rimborso in un momento successivo; (b) del "pendant" che la vicenda ha avuto in Italia e, in particolare, del fatto che in quel Paese il rimborso di quanto versato in eccedenza alle autorità fiscali è avvenuto solo dopo la crescita in giudicato della sentenza con la quale, nel..., è stata pronunciata la revocazione della sentenza della Corte d'appello del...; (c) del riconoscimento, da parte dello Stato italiano, dell'illiceità del patrimonio "ereditato", che sarebbe avvenuto con le condanne per riciclaggio dei figli della ricorrente.

4.2. Dall' art. 29 cpv. 2 Cost. viene dedotto il diritto ad una decisione motivata (DTF 138 I 232 consid. 5.1). Questo diritto non impone di esporre e discutere tutti i fatti, i mezzi di prova e le censure formulati. Basta che dalla decisione impugnata emergano gli elementi sui quali l'autorità fonda il suo ragionamento (DTF 143 II 65 consid. 5.2). Il diritto a una motivazione è leso

solo se l'autorità non si pronuncia su critiche di una certa pertinenza o omette di considerare allegazioni e argomenti importanti per la decisione da prendere (sentenza 2C_543/2022 del 29 settembre 2023 consid. 5.3).

4.3. L'arbitrio nell'accertamento dei fatti e/o nell'apprezzamento delle prove è dato quando l'istanza inferiore non ha manifestamente compreso il senso e la portata di un mezzo di prova, ha ommesso di considerare un mezzo di prova pertinente senza un serio motivo, o ha tratto deduzioni insostenibili. Chi ricorre deve argomentare, per ogni accertamento di fatto criticato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, perché l'apprezzamento dell'autorità sia insostenibile e in che misura la lesione invocata sarebbe suscettibile di influenzare l'esito del litigio nel suo complesso (art. 97 cpv. 1 LTF ; DTF 143 IV 500 consid. 1.1; sentenza 9C_399/2023 del 22 dicembre 2023 consid. 3.3).

4.4. Nella fattispecie, una lesione dell' art. 9 Cost. nell'accertamento di fatti e prove non è dimostrata, perché la ricorrente non presenta un'argomentazione qualificata, nel senso indicato, in relazione a nessuno dei tre aspetti sollevati nel precedente considerando 4.1. Di essi viene fornita solo una lettura personale, dopo avere proceduto a un riassunto degli "estremi fattuali della vicenda che hanno condotto alla sentenza impugnata". Nella misura in cui sostiene che la Corte cantonale avrebbe mancato di rilevare la causalità adeguata tra garanzia ricevuta e accettazione dell'imposizione, va inoltre osservato che la ricorrente solleva aspetti giuridici e non di fatto (sentenza 8C_47/2023 del 19 marzo 2024 consid. 7.2.2).

4.5. In parallelo, l'insorgente non dimostra la violazione del diritto a una motivazione sufficiente garantito dall' art. 29 cpv. 2 Cost. 4.5.1.

Dall'impugnativa risulta che la stessa non si lamenta di una mancata pronuncia sul nesso tra il pagamento dell'imposta e la garanzia che avrebbe ricevuto dalle autorità, ma del risultato cui l'istanza inferiore è giunta. Il diniego di questo nesso è una questione di merito, non relativa al diritto di essere sentiti (sentenza 9C_388/2024 del 18 settembre 2024 consid. 3.1).

4.5.2. D'altra parte, gli elementi sui quali l'autorità inferiore ha fondato il suo ragionamento sono chiari (precedente consid. 3.2). Sarebbe spettato all'insorgente sostanziare perché tra essi dovesse necessariamente rientrare anche il "pendant" che la vicenda ha avuto in Italia e il riconoscimento, da parte dello Stato italiano, dell'illiceità del patrimonio "ereditato". Tale spiegazione non viene fornita e motivi in tal senso non sono nemmeno evidenti. La Camera di diritto tributario doveva esprimersi su un'istanza di revisione regolata solo dal diritto ticinese e su clausole inserite in un verbale sottoscritto solo con le autorità svizzere, di modo che l'esito di procedure di successione estere, rette dal diritto estero, non appare dovere per forza assumere quel ruolo "essenziale" sostenuto nell'impugnativa. Le censure relative all'accertamento dei fatti e al diritto di essere sentiti sono infondate.

5. 5.1. Le critiche di carattere costituzionale che la ricorrente formula nel merito possono essere così riassunte: (a) il principio di legalità non ha la precedenza sul principio della buona fede e, contrariamente a quanto concluso dall'istanza inferiore, le condizioni per invocare quest'ultimo principio in relazione ai contenuti del verbale conclusivo del 29 settembre 1994 sono date; (b) l'unica possibile interpretazione del verbale del 29 settembre 1994, rispettosa del principio dell'affidamento e non arbitraria, è quella secondo cui la ricorrente ha accettato l'imposizione della successione siccome le era stato promesso che, se avesse dovuto restituire il patrimonio ereditato, avrebbe potuto chiedere la revisione della tassazione senza limiti di tempo, alla sola condizione che l'obbligo di restituzione fosse accertato da una sentenza cresciuta in giudicato; (c) l'arbitrio è infatti dato pure nell'interpretazione e nell'applicazione della legislazione tributaria laddove si conclude, da un lato, che c'era un termine assoluto di 5 anni per chiedere la revisione della tassazione anche applicando l'art. 119 vLT/TI, d'altro lato che, oltre al termine assoluto, non

era stato rispettato il termine relativo di 90 giorni, cui faceva riferimento il verbale del 29 settembre 1994; (d) ritenuto che l'art. 119 vLT/TI, quale norma ancora applicabile alla fattispecie, non richiedeva il rispetto di termini assoluti, il diritto a una revisione andrebbe di per sé ammesso a prescindere dall'esistenza del verbale del 29 settembre 1994 e dei suoi contenuti; (e) una revisione della decisione di tassazione andrebbe ammessa - indipendentemente dal rispetto delle condizioni previste dal diritto cantonale - in base al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, alla garanzia della proprietà e alla CEDU. 5.2. Preso atto delle argomentazioni presentate, verrà dapprima verificato se una revisione della decisione di tassazione vada ammessa, a prescindere dal rispetto delle condizioni formali e materiali prescritte dal diritto cantonale, in base alla Costituzione federale o alla CEDU. In caso di risposta negativa, saranno da esaminare: da un lato, le critiche all'argomentazione della Corte cantonale secondo cui la deroga (illegale) ai termini assoluti per presentare una domanda di revisione era stata comunque concessa solo in relazione a tre procedure e tra esse non vi è la procedura revocatoria che ha portato la ricorrente a restituire parte dell'eredità ricevuta; d'altro lato, la tesi presentata in via subordinata dalla ricorrente secondo cui, a ben vedere, un'applicazione non arbitraria dell'art. 119 vLT/TI dovrebbe condurre ad ammettere il diritto a una revisione a prescindere dall'esistenza del verbale del 29 settembre 1994 e dei suoi contenuti. In effetti, se il ricorso fosse infondato anche su questi due punti, ciò ne comporterebbe il rigetto nel suo complesso, siccome: (a) i termini assoluti per presentare un'istanza di revisione sono superati; (b) non si porrebbe nemmeno la questione della liceità della loro deroga, in base al principio della buona fede; (c) trascorsi i termini assoluti, sarebbe superflua pure la verifica del rispetto del termine relativo di 90 giorni. 6. La ricorrente sostiene che il diritto a una revisione della decisione del 7 ottobre 1994 andrebbe riconosciuto - a prescindere dal rispetto delle norme ticinesi sulla revisione, quindi dal rispetto del principio di legalità (art. 127 cpv. 1 Cost.) - giusta gli art. 26 e 127 cpv. 2 Cost. 6.1. La Corte cantonale ha negato il riconoscimento del diritto alla revisione della decisione di tassazione direttamente sulla base dell' art. 127 cpv. 2 Cost. indicando che - anche in ambiti non armonizzati, come quello dell'imposta di successione - il principio di legalità sancito dall' art 127 cpv. 1 Cost. dev'essere applicato con rigore e non è possibile scostarsi dal "numerus clausus" dei motivi di riesame di una decisione di tassazione che è passata in giudicato. In aggiunta, ha rilevato che se fosse lecito scostarsi dal "numerus clausus" ed ammettere ulteriori motivi di revisione in casi eccezionali, in cui il rifiuto di riconoscere questa facoltà può apparire iniquo o scioccante, ciò non potrebbe valere nella fattispecie, perché il diniego delle condizioni per procedere alla revisione di una decisione pronunciata quasi 19 anni prima (7 ottobre 1994) non può essere considerato né come iniquo né come scioccante. 6.2. Richiamandosi alla sentenza 2C_47/2016 del 22 agosto 2016, l'insorgente riconosce che il Tribunale federale si è riferito alla possibilità di una deroga al principio del "numerus clausus" dei motivi di revisione in casi eccezionali, ma osserva che non si è infine espresso su tale aspetto, perché la fattispecie non rientrava in questo genere di casi. Secondo la contribuente, alla questione posta ma lasciata aperta nella sentenza 2C_47/2016 va data adesso una risposta affermativa. Inoltre, andrebbe ammesso che tra i casi scioccanti per i quali una deroga al "numerus clausus" risulta giustificata rientra anche il suo. 6.3. Riferendosi alla situazione vigente prima dell'entrata in vigore della legge federale sull'imposta federale diretta (RS 642.11) e ad alcune voci di dottrina, nella sentenza 2C_47/2016 del 22 agosto 2016 il Tribunale federale ha effettivamente evocato l'ipotesi di una deroga al principio del "numerus clausus" dei motivi di revisione e, pertanto, anche al

principio di legalità garantito dall' art. 127 cpv. 1 Cost. In tempi più recenti, è però tornato sul tema, escludendo la possibilità di una deroga (sentenza 9C_361/2024 del 19 dicembre 2024 consid. 2.2.1-2.2.3 e 3.3.1-3.3.3, destinati a pubblicazione; sentenze 2C_489/2024 del 1° maggio 2025 consid. 4; 2C_960/2021 del 10 dicembre 2021 consid. 2.4; 2C_706/2017 del 5 ottobre 2017 consid. 3.1; 2C_487/2017 del 19 giugno 2017 consid. 3.1; MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER/MORITZ SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3a ed. 2024, § 10 n. 77 segg.). Ora, è vero che le sentenze appena citate riguardano le imposte armonizzate e l'imposta sul valore aggiunto. Benché una parte della dottrina possa essere ancora aperta ad altre soluzioni (MARTIN E. LOOSER, Revision, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 38 n. 21), non vi sono però ragioni per criticare un Cantone che, in un ambito non armonizzato come quello delle imposte di successione, prevede anch'esso un "numerus clausus" dei motivi di revisione (art. 127 cpv. 1 Cost.). In effetti, i Cantoni possono prevedere nella loro legislazione dei motivi di revisione ma non ne sono obbligati (art. 127 cpv. 3 Cost.). Nel contempo, all'obbligo di rispettare i termini previsti dal diritto processuale non si può derogare nemmeno richiamandosi alla garanzia della proprietà (art. 26 Cost. ; sentenza 2C_961/2014 dell'8 luglio 2015 consid. 5.1). La critica alla mancata concessione di un'eccezione al principio del "numerus clausus" dev'essere respinta. 7. L'insorgente sostiene che, contrariamente a quanto concluso in sede cantonale, il diritto a una revisione della decisione di tassazione del 7 ottobre 1994 dovrebbe esserle riconosciuto anche in base alla CEDU. 7.1. Nella sentenza 2C_245/2019, sulla quale si fonda il giudizio impugnato, il Tribunale federale ha indicato che la CEDU non riconosce il diritto alla riapertura di una procedura o ad altre forme di ricorso che permettano di annullare o di rimettere in discussione decisioni divenute definitive e che, di conseguenza, un simile diritto non può risultare nemmeno dall' art. 6 CEDU . Nella stessa sede, ha aggiunto che - anche in casi fiscali con carattere penale, tra cui non rientra il presente - l' art. 6 CEDU è applicato solo quando la procedura è stata riaperta e non ci si trova più in una fase rescindente, bensì in una fase rescissoria. 7.2. Ora, la ricorrente sostiene che la giurisprudenza del Tribunale federale non sarebbe rispettosa della CEDU e dovrebbe essere rivista. Così argomentando, non considera tuttavia che quanto indicato dal Tribunale federale non corrisponde a una sua propria prassi, bensì a quella della Corte europea dei diritti dell'Uomo (sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo in re Moreira Ferreira c. Portogallo dell'11 luglio 2017, 19867/12, § 91; in re Bochan c. Ucraina del 5 febbraio 2015, 22251/08, § 44; in re Vanyan c. Russia del 15 dicembre 2005, 53203/99, § 56, citate nella sentenza 2C_245/2019; CHRISTOPH GRABENWARTER/KATHARINA PABEL, Europäische Menschenrechtskonvention, 7a ed. 2021, n. 16 pag. 504; MARC E. VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK]), 3a ed., 2020, n. 485). D'altra parte va rilevato che, in contrasto con l' art. 106 cpv. 2 LTF (precedente consid. 2.1), l'insorgente si limita a indicare in generale che i principi esposti andrebbero rivisti, senza spiegare in quali termini ciò dovrebbe avvenire. Esclusa la possibilità di una revisione in deroga al principio di legalità e/o direttamente in base alla CEDU, vanno ancora esaminate le due critiche indicate alla fine del precedente considerando 5.2. 8. 8.1. L'argomentazione che ha portato l'istanza inferiore a negare a priori il richiamo al verbale del 29 settembre 1994, che contiene una deroga dei termini assoluti per chiedere una revisione, risulta: (a) dal considerando 7 del giudizio impugnato, nel quale è evocata la perizia allestita dal Prof. G. _____ in merito allo "stato dei giudizi relativi alla controversia C. _____/D. _____" prima della firma del verbale; (b) dai

considerandi 8.4 e 8.5 del giudizio impugnato, in cui - dopo un esame approfondito delle vertenze relative all'eredità - la Corte cantonale rileva che la causa civile sfociata nella sentenza del... non coincide né con la causa civile di revocazione pendente al momento della sottoscrizione del verbale né con le altre due cause citate in quel documento. Ora, la ricorrente non contesta che la procedura che l'ha condotta a restituire parte dell'eredità non rientra tra quelle elencate nel verbale conclusivo. Sostiene però che "determinante (...) non poteva essere il numero e il tipo di procedura attuate da D._____ per pervenire al risultato voluto, ossia la restituzione dell'indennizzo. Ma, appunto, il risultato stesso, ovvero la restituzione dell'indennizzo ordinato in via definitiva da un Giudice". Ciò emergerebbe anche dal "dispositivo della garanzia", in cui non si citano procedure specifiche, ma si indica solo che, a fronte di una futura domanda di revisione, l'autorità fiscale dichiarava "applicabile l'art. 119 LT". Con un'argomentazione subordinata, l'insorgente aggiunge che il diritto a una revisione andrebbe ammesso a prescindere dall'esistenza del verbale del 29 settembre 1994 e dei suoi contenuti, sulla base dell'art. 119 vLT/TI. Diversamente da quanto concluso, la norma permetterebbe una revisione "senza limiti di tempo".

8.2. La critica all'apprezzamento di un mezzo di prova, come si può ritenere il verbale del 29 settembre 1994, è esaminata dal Tribunale federale nell'ottica del divieto d'arbitrio e ciò comporta un onere di motivazione accresciuto (art. 106 cpv. 2 LTF ; precedente consid. 4.2). La stessa cosa vale considerando il documento menzionato come una decisione - secondo quanto prospettato nel ricorso - o come un accordo tra l'autorità fiscale e la ricorrente, come appare invero più corretto. Nelle due ipotesi, il contrasto sui contenuti va infatti risolto in applicazione del principio dell'affidamento, che il Tribunale federale rivede nell'ottica del divieto d'arbitrio, perché la percezione dell'imposta di successione è regolata dal diritto cantonale (DTF 149 II 320 consid. 5.4; sentenze 2C_386/2023 del 19 luglio 2024 consid. 6.1 e 6.2).

8.3. Nonostante venga più volte evocato, l'arbitrio in merito all'apprezzamento della portata del verbale conclusivo del 29 settembre 1994 non è però dimostrato. D'altra parte, in base agli accertamenti che risultano dal giudizio impugnato (art. 105 cpv. 1 LTF) e agli atti cui esso si riferisce, va rilevato che la conclusione alla quale giunge la Camera di diritto tributario appare tutt'altro che insostenibile e ciò basta per escluderne un disaccordo con l' art. 9 Cost. (DTF 144 I 318 consid. 5.4). In effetti: (a) il verbale termina con la dichiarazione citata per esteso nel precedente considerando B.a, che non contiene riferimenti a cause specifiche, ma che viene introdotta dalla formula "tutto ciò richiamato" (verbale conclusivo del 29 settembre 1994, pag. 2); (b) tra gli aspetti "richiamati" vi è l'elenco delle tre azioni promosse dalla Banca D._____ e da H._____, oggetto di una perizia allestita ad hoc dal Prof. G._____ nel maggio 1994 (verbale conclusivo del 29 settembre 1994, pag. 1 p.to c; precedenti consid. 3.2.3 e 8.1); (c) l'impegno dell'autorità ticinese a derogare al termine di cinque anni previsto dall'art. 197 cpv. 1 vLT/TI per presentare un'istanza di revisione della decisione di tassazione viene riconosciuto in ragione del fatto "che i giudizi posti in essere e menzionati al pt. c) possono perdurare oltre il limite quinquennale di cui all'art. 197 L.T." e non - come preteso dall'insorgente - in relazione ad ogni tipo di causa che avrebbe potuto portare alla restituzione di parte dell'eredità ricevuta dal marito (verbale conclusivo del 29 settembre 1994, pag. 1 p.to d).

8.4. Ad un esito più favorevole alla ricorrente non conduce l'argomentazione subordinata secondo cui il diritto a una revisione andrebbe ammesso, direttamente sulla base dell'art. 119 vLT/TI, a prescindere dall'esistenza del verbale del 29 settembre 1994 e dei suoi contenuti. La cesura è formulata partendo dal principio che questa norma permettesse una revisione "senza limiti di tempo" (precedente consid. 8.1). Tuttavia,

la Corte cantonale è giunta alla conclusione opposta, dopo avere constatato che la prassi vigente quando è stato sottoscritto il verbale non poteva essere condivisa e avere spiegato quale fosse la vera portata dell'art. 119 vLT/TI (giudizio impugnato, consid. 4). In parallelo, va constatato che quanto indicato dall'insorgente non può portare ad ammettere l'insostenibilità di tale conclusione. 8.4.1. Nell'impugnativa, la ricorrente osserva in effetti che "la Camera di diritto tributario contrappone una sua attuale interpretazione di quel disposto (...) non restituendo il significato che (...) aveva per gli attori di quell'accordo" (intendendo con ciò il verbale conclusivo del 29 settembre 1994) e rimprovera alla stessa di avere cambiato "le regole di ieri, quelle vigenti all'epoca dei fatti". Siccome le condizioni per un odierno richiamo ai contenuti del verbale del 29 settembre 1994 non sono adempiute (precedente consid. 8.3), la questione della correzione ex post della prassi giudiziaria, in urto alla buona fede delle parti, non ha però rilievo, di modo che, nel risultato, l'arbitrio non è dato (DTF 144 I 318 consid. 5.4). 8.4.2. Nel contempo, una dimostrazione dell'arbitrio non è data nemmeno in relazione alla portata stessa dell'art. 119 vLT/TI, che l'istanza inferiore ha tratteggiato su più pagine, dopo avere ricordato che rinviava alle norme sulla revisione. In contrasto con l' art. 42 cpv. 2 LTF , l'insorgente si confronta infatti con il giudizio impugnato soltanto in parte. Inoltre, dopo avere indicato che l'interpretazione dei Giudici ticinesi sarebbe "errata", si limita a fornire dell'art. 119 vLT/TI una propria lettura. Così facendo, non considera però che anche nell'interpretazione di norme del diritto cantonale l'arbitrio non va ammesso quando una soluzione diversa resta possibile e per altro nemmeno quando questa soluzione potrebbe sembrare preferibile rispetto a quella adottata, ma solo quando la soluzione dell'istanza inferiore è manifestamente errata (DTF 144 I 318 consid. 5.4; 144 I 170 consid. 7.3). Benché sostenuto, un simile qualificato errore non è però sostanziato. Inoltre, esso non risulta nemmeno evidente da un confronto con il giudizio impugnato nel quale, partendo dalla constatazione che l'art. 119 vLT/TI conteneva un rinvio alle norme sulla revisione, la Camera di diritto tributario ha concluso che tale rinvio includeva anche i termini previsti per la presentazione di un'istanza in tal senso, spiegando compiutamente perché fosse così. 9. Per quanto precede, il ricorso in materia di diritto pubblico dev'essere respinto. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza (art. 66 cpv. 1 LTF). Non sono dovute ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF). Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia: 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese giudiziarie di fr. 100'000.- sono poste a carico della ricorrente. 3. Comunicazione alle parti e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino. Lucerna, 1° maggio 2025 In nome della III Corte di diritto pubblico del Tribunale federale svizzero La Presidente: Moser-Szeless II Cancelliere: Savoldelli

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.