

## **TI\_GERICHTE 80.1996.189 vom 17. Januar 1996**

TI Tribunale d'appello, 1996-01-17, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.1996.189\\_d19960117](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1996.189_d19960117)

FR: TI\_GERICHTE 80.1996.189 du 17 janvier 1996

IT: TI\_GERICHTE 80.1996.189 del 17 gennaio 1996

### **Regeste**

Sentenza o decisione senza scheda

### **Volltext**

Tessin Camera di diritto tributario 25.10.1996 80.1996.189 Tessin Camera di diritto tributario 25.10.1996 80.1996.189 Ticino Camera di diritto tributario 25.10.1996 80.1996.189

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.96.00189 Lugano 25 ottobre 1996 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi segretario: Andrea Pedroli vicecancelliere statuendo sul ricorso del 24 settembre 1996 in materia di: revisione IC 95/96 presentato da: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, ritenuto in fatto ed in diritto 1. In data 1° agosto 1993, la Fondazione collettiva LPP della Compagnia di assicurazione \_\_\_\_\_ versava a \_\_\_\_\_, quale pensionato della \_\_\_\_\_ & \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, un capitale di fr. 373'555.-, corrispondente alla liquidazione della previdenza professionale. Con decisione del 17 gennaio 1996, pertanto, l'Ufficio di tassazione di Mendrisio notificava al contribuente una tassazione speciale annua, con cui assoggettava all'imposta cantonale il suddetto capitale. Tale decisione era confermata, dapprima, dallo stesso Ufficio di tassazione, in seguito a reclamo del contribuente, e, quindi, dalla Camera di diritto tributario. Al contribuente, che contestava l'imposizione, affermando di avere impiegato l'importo in questione per assicurarsi una rendita vitalizia presso la stessa compagnia, questa Camera opponeva la circostanza che vi era stato un trasferimento del capitale del 2° Pilastro in un'assicurazione sulla vita non privilegiata fiscalmente (cfr. CDT n. \_\_\_\_\_ dell'11 luglio 1996). 2. Nella dichiarazione fiscale 1995/96, il contribuente denunciava fra l'altro un reddito di fr. 26'931.- in media annua, che qualificava come «pensione della previdenza professionale (2° pilastro)». Fra le deduzioni, ne faceva valere in particolare una di fr. 2'000.- per l'IC e di fr. 5'386.- per l'IFD, a titolo di «deduzioni generali da pensioni della previdenza professionale (2° pilastro) e vitalizi». Notificandogli la tassazione IC/IFD 1995/96, con decisione del 29 gennaio 1996. l'Ufficio di tassazione di Mendrisio ammetteva la deduzione richiesta per l'IC, mentre elevava quella fatta valere per l'IFD a fr. 10'773.-, pari al 40% della rendita percepita dall'assicurazione. Non impugnata, la decisione in questione passava in giudicato. 3. Con istanza del 19 giugno 1996, \_\_\_\_\_ chiedeva la revisione della tassazione IC 1995/96, avendo appreso, nel corso della procedura di ricorso contro l'imposta annua 1993, che la rendita assicurativa percepita nel periodo di computo avrebbe dovuto essere imposta solo al 60%. L'Ufficio di tassazione respingeva l'istanza con decisione del 26 luglio 1996, nella quale

rilevava che un errore nell'applicazione della legge non giustifica la revisione, trattandosi di un fatto suscettibile di essere contestato con i rimedi giuridici ordinari. L'autorità di tassazione respingeva un reclamo contro quest'ultima decisione, in data 27 agosto 1996. 4. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, \_\_\_\_\_ chiede nuovamente la revisione della tassazione IC 1995/96. Sottolinea in particolare di essere stato vittima di un'errata consulenza fiscale da parte di un funzionario dell'Ufficio di tassazione di Mendrisio, che avrebbe compilato la sua dichiarazione fiscale omettendo di far valere la deduzione cui egli aveva diritto. 5. 5.1. Sia in materia di imposta federale diretta sia in materia di imposta cantonale, sono tre i motivi di revisione, a vantaggio del contribuente, di una decisione o sentenza cresciuta in giudicato: a) la scoperta di fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi; b) la mancata considerazione, da parte dell'autorità giudicante, di fatti rilevanti o di mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, oppure un'altra violazione di principi essenziali della procedura; c) il fatto che un crimine o un delitto abbia influito sulla decisione o sulla sentenza. (art. 232 cpv. 1 LT 1994, art. 147 cpv. 1 LIFD). 5.2. Come già l'abrogata legge tributaria del 1976, entrambe le legislazioni in esame escludono poi la revisione se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato (art. 232 cpv. 2 LT 1994, art. 147 cpv. 2 LIFD). L'istituto della revisione non è dato, cioè, per addurre fatti che si sarebbero potuti invocare già nella procedura di reclamo o di ricorso. Decidere altrimenti, ed ammettere automaticamente la revisione in caso di violazione di norme essenziali di procedura, significherebbe abolire ogni distinzione tra mezzi d'impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione, che non può supplire a un'omissione imputabile allo stesso contribuente, che ha diritto di avvalersi dei rimedi ordinari (cfr. DTF 111 Ib 210; 105 Ib 252, cons. 3b; 103 Ib 89 s., cons. 3; 98 Ia 572 s., cons. 5 b; ASA 43 p. 251; 34 p. 152, cons. 5 e 6; RTT 1978 p. 87 s., cons. Ia e 3a; Imboden/Rhinow, Verwaltungsrechtssprechung, Basilea 1986, n. 43, p. 265, IVc; Haesler, Die Revision rechtskräftiger Steuerverfügungen zugunsten des Steuerpflichtigen, ZBl 62 p. 121 s.; Känzig/Behnisch, Direkte Bundessteuer, 2 a ediz., vol. III, Basilea 1992, p. 362; Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berna 1991, p. 1111; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz - Kurzkomentar, Zurigo 1994, p. 582; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 436). Di conseguenza, la revisione è esclusa, per esempio, nel caso dell'errore di dichiarazione, cioè quando, per trascuratezza del contribuente o del suo rappresentante, si è ommesso di far valere nella procedura di tassazione o con i rimedi giuridici ordinari elementi di fatto essenziali, oppure nel caso in cui il contribuente avrebbe potuto scoprire subito l'errore di fatto o di diritto dell'autorità, controllando la tassazione notificatagli (Casanova, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in ASA 61 pp. 450-451). 5.3. Non mancano casi in cui il Tribunale federale non si è attenuto strettamente al suddetto principio per cui la revisione è esclusa quando il contribuente, se avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato. È vero, peraltro, che, prima dell'entrata in vigore della LIFD, l'istituto della revisione, in materia di imposta federale di retta, non era previsto dalla legge, ma era disciplinato esclusivamente dalla giurisprudenza, che applicava per analogia gli art. 136 e 137 OG. Già in anni lontani, dunque, l'Alta Corte aveva ammesso la revisione in casi in cui l'autorità di tassazione si era fondata su constatazioni di fatto manifestamente inesatte o su motivazioni giuridiche

manifestamente errate ( DTF 74 I 407, 71 I 105, 70 I 170). In anni più recenti, pur confermando i motivi di revisione “classici”, ha tuttavia ammesso che ad essi si può derogare eccezionalmente se l'esito della loro applicazione do-vesse risultare scioccante ed in contrasto con il sentimento di giustizia ( DTF 98 Ia 573). Deve poi essere menzionata una sentenza, relativa ad un caso ticinese, in cui il Tribunale federa-le ha ammesso che la insufficiente od errata motivazione di una decisione dell'autorità fiscale, oltre a costituire vizio di forma, è anche tale da giustificare una revisione. Ciò perché non permet-te al contribuente di accertare immediatamente la portata della decisione, ma provoca invece «una sicura confusione in punto ai fattori imponibili ed in particolare agli elementi posti dal fisco a fondamento della tassazione» ( DTF 105 Ib 245). La dottrina fa giustamente notare come tale motivazione non sia coerente con i princìpi da sempre affermati dallo stesso Tribunale federale – ed ora codificati nella LIFD, in vigore dal 1° gennaio 1995 –, per il fatto che non si vede in cosa una insufficiente motivazione differisca da una mancata indicazione dei rimedi giuridici o da una notificazione viziata: si tratta comunque di un vizio di proce-dura cui si può porre rimedio nei termini di reclamo e di ricorso. La stessa giurisprudenza dell'Alta Corte esige, invece, in simili casi, che il destinatario della decisione si preoccupi in tempo ragionevole di entrare in possesso di tutti gli elementi necessari a tutelare i propri interessi ( Casanova , Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler?, in: Gauch [a cura di], L'image de l'homme en droit – Mélanges pu-bliés par la faculté de droit à l'occasion du centenaire de l'Université de Fribourg, Friburgo 1990, p. 109). L'autore citato ritiene che i giudici federali sarebbero stati più coerenti con la propria giurisprudenza, se avessero impostato la motivazione sulle considerazioni contenute nella citata DTF 98 Ia 573, inve-ce di affermare l'esistenza di un motivo di revisione “classico” ( Casanova , Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen of-fensichtliche Veranlagungsfehler?, cit., p. 110).

5.4. Va detto, d'altra parte, che vi sono anche autori che sostengono la necessità di ammettere una revisione, anche in presenza di una negligenza del contribuente, allorché l'autorità di tassazione ha commesso un errore manifesto (Henry Zwahlen già nel 1946, Arthur Graf nel 1953, Jürg Bosshart nel 1987). Una revisione “agevolata” sarebbe ammissibile alle condizioni seguenti ( Casanova , Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen of-fensichtliche Veranlagungsfehler?, cit., pp. 121-122; Kän - zig/Behnisch , op. cit., pp. 366-367): – che il contribuente abbia adempiuto i propri obblighi procedu-rali nella procedura di tassazione (inoltre di una dichiarazio-ne e dei relativi allegati); – che l'autorità fiscale sia incorsa in un errore manifesto ed es-senziale; – che la differenza fra l'imposta dovuta secondo la legge e quella tassata sia rilevante; – che il contribuente renda credibile, nella procedura di revi-sione, l'errore nella tassazione, apportando i chiarimenti giu-ridici e fattuali necessari. Non sarebbero invece determinanti né la colpa del contribuente stesso né la circostanza che egli avrebbe potuto avvedersi del-l'errore e servirsi di un rimedio giuridico ordinario, se avesse usato la diligenza che si poteva pretendere ( Casanova , Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veran-lagungsfehler?, cit., p. 118; Känzig/Behnisch , op. cit., p. 367).

5.5. Una revisione “agevolata”, nel senso descritto, è ammessa an-che da tribunali cantonali, in materia di imposta cantonale (in particolare Ginevra, cfr. RDAF 38/1982 p. 135 ss., 45/1989 p. 42), ma anche per l'imposta federale diretta (sentenza del 1° di-cembre 1989 della Commissione di ricorso in materia fiscale del Canton Friburgo, in RF 48/1993 p. 528 ss.). Una revisione per svista manifesta dell'autorità fiscale è, d'altronde, ammessa an-che dalla giurisprudenza di questa Camera, che ha sottolineato come, nel caso della revisione per mancata considerazione da parte del fisco di

un fatto che emergeva dall'incarto, sia insito nel motivo stesso di revisione che non solo l'autorità fiscale ma anche il contribuente medesimo siano incorsi in errore ( RDAT II-1991 n. 20t p. 257; inoltre CDT n. 20/21/22 del 29 gennaio 1985 in re R.R.; CDT n. 425 dell' 11 novembre 1986 in re P.R.). 5.6. Dovendosi pronunciare sull'ammissibilità di una simile revisione "agevolata", alla luce delle nuove leggi fiscali in vigore dal 1° gennaio 1995, non si può trascurare il fatto che ora anche il le-gislatore federale ha codificato la regola secondo cui la revisio-ne è esclusa quando il contribuente, se avesse usato la diligen-za che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato (art. 147 cpv. 2 LIFD). Proprio in conside-razione della complessità del diritto fiscale odierno e delle con-seguenti difficoltà con cui è confrontato il contribuente che compila la dichiarazione, la dottrina invita ad applicare quest'ul-tima disposizione con cautela: in particolare, suggerisce di non esigere eccessive cognizioni del diritto fiscale da contribuenti che hanno adempiuto correttamente i propri obblighi procedurali ( Känzig/Behnisch , op. cit., p. 368 s.; CDT n.

\_\_\_\_\_ del 22 agosto 1996 in re G.H. e M.F.-H.). 6. 6.1. Nel caso in esame, vi è indubbiamente stata qualche difficoltà nella qualificazione giuridica della rendita di cui il ricorrente beneficia dal 1993. Si tenga presente, d'altronde, che proprio questo problema è stato all'origine della procedura di reclamo, prima, e di ricorso, poi, contro la tassazione dell'imposta annua sulle liquidazioni in capitale provenienti dalla previdenza professionale. In breve, il ricorrente sosteneva che la rendita di cui beneficiava proveniva dalla previdenza professionale (2° Pilastro), dalla quale il capitale previdenziale non era mai uscito; l'autorità di tassazione, invece, aveva assoggettato ad imposta annua intera il capitale della previdenza professionale, ritenendo che il contribuente se lo fosse fatto liquidare per poi impiegarlo nell'acquisto di una rendita vitalizia, rientrando non più nell'ambito della previdenza professionale bensì in quello della previdenza individuale non vincolata (3° Pilastro B). Nella sua sentenza dell'11 luglio 1996, questa Camera ha confermato il punto di vista dell'autorità di tassazione ed ha affermato l'imponibilità del capitale del 2° Pilastro, trasferito in una forma di previdenza non privilegiata fiscalmente. 6.2. Negli stessi giorni in cui definiva la tassazione IC/IFD 1995/96, l'Ufficio di tassazione di Mendrisio procedeva altresì all'imposizione del capitale previdenziale, mediante la tassazione annua intera per il 1993. Ci si dovrebbe pertanto aspettare che la qualificazione giuridica del capitale e della rendita vitalizia, acquistata con il suo impiego, non differisca in una tassazione e nell'altra. Dagli atti emerge però la conclusione inversa: mentre la decisione relativa all'imposizione del capitale presuppone il trasferimento di quest'ultimo in una forma previdenziale non privilegiata fiscalmente, la decisione in materia di imposta cantonale e federale sui redditi 1995/96 si fonda invece sull'ipotesi che la rendita percepita negli anni 1993 e 1994 provenga dalla Fondazione di previdenza professionale, quale rendita di vecchiaia. Lo provano, in particolare, le deduzioni concesse da tale reddito: 2'000 franchi per l'imposta cantonale, conformemente all'art. 304 LT (che si riferisce ai «proventi da istituzioni di previdenza professionale») e 10'773 franchi per l'IFD, in applicazione dell'art. 204 cpv. 1 lett. a LIFD (valido per le «rendite... provenienti dalla previdenza professionale»). 6.3. Se, invece, l'autorità fiscale avesse coerentemente considerato quella ricevuta dal contribuente come una rendita vitalizia proveniente dalla previdenza individuale, avrebbe allora dovuto applicare gli articoli 22 cpv. 3 LIFD e 21 cpv. 3 LT 1994, secondo cui i proventi da rendite vitalizie e altri proventi periodici da diritti d'abitazione, usufrutti o vitalizi sono imponibili nella misura del 60 per cento se le prestazioni su cui poggia la pretesa sono state fornite esclusivamente dal contribuente.

L'imposizione agevolata dei redditi da fonte previdenziale è prevista, nell'ambito dell'imposta federale diretta già dal 1955. Fino al 1954 l'imposta federale diretta (allora imposta per la difesa nazionale) prevedeva l'imposizione integrale delle rendite presso il beneficiario e la deduzione dal reddito imponibile del debitore. Con l'entrata in vigore del decreto federale concernente l'esecuzione dell'ordinamento finanziario per gli anni dal 1955 al 1958 (RU 1954 pag. 1376), che ha introdotto nel Decreto concernente l'imposta federale diretta il nuovo art. 21 bis, si è però voluto alleggerire l'onere fiscale sugli introiti derivanti da assicurazioni di rendite e di capitali non suscettibili di riscatto (cfr. la circolare del giugno 1955 emanata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, in: ASA 23 pag. 514 segg.). Lo sgravio è stato voluto per evitare che i contribuenti, una volta maturato il diritto alla rendita, si trovassero a pagare appieno l'imposta sul reddito per entrate assimilabili in parte più o meno grande, dal profilo economico, a rimborsi di capitale (FF 1954 pag. 853 in fondo; art. 21 bis DIFD; cfr. STF del 15 giugno 1990 in re S. SA; Känzig, Direkte Bundessteuer, 2 a ediz., vol. I, Basilea 1982, pp. 347 ss. e 476 s.). Nel progetto di nuova legge sull'imposta federale diretta, presentato nel 1983, il Consiglio federale aveva però suggerito di abbandonare il sistema descritto a favore del c.d. "sistema vodese", consistente nella deduzione integrale di premi e contributi e nell'imposizione integrale delle rendite (Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Berna 1984, p. 84 s.). Il Parlamento ha peraltro preferito ritornare al sistema tradizionale dell'imposizione di quella parte di ogni rendita che si presenta quale vero e proprio reddito (art. 22 cpv. 3 LIFD, art. 7 cpv. 2 LAID). Il legislatore ticinese si è adeguato a tale decisione del legislatore federale.

6.4. Tornando alla fattispecie in esame, mentre l'autorità di tassazione ha aderito al punto di vista del contribuente quando si è trattato di definire, ai fini della tassazione IC/IFD 1995/96, la natura giuridica della rendita da lui percepita, si è invece discostato da tale qualificazione al momento di pronunciarsi sull'imposizione del capitale previdenziale. Proprio per questa ragione, non si vede come potrebbe affermarsi che il ricorrente, «se avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa», avrebbe dovuto contestare il trattamento del reddito quale rendita previdenziale, quando egli aveva interposto reclamo alla stessa autorità fiscale ed in seguito ricorso alla Camera di diritto tributario proprio perché fosse riconosciuto il carattere previdenziale della rendita che egli conseguiva dalla \_\_\_\_\_! 6.5. Colla decisione dell'11 luglio 1995 di questa Camera, è stato definitivamente chiarito il carattere di previdenza individuale e non professionale del contratto di rendita vitalizia stipulato dal contribuente con la \_\_\_\_\_. Tale decisione fa apparire errata dunque la qualificazione giuridica della stessa rendita, che è stata effettuata nel quadro della tassazione IC/IFD 1995/96. Vi è allora sicuramente stato, da parte dell'autorità fiscale, un errore, tale da giustificare una revisione della tassazione. Per le considerazioni già formulate, non si potrebbe infatti rimproverare al ricorrente di non essersi servito dei rimedi giuridici ordinari (reclamo e ricorso); al contrario, nella sua condotta processuale, egli è stato più coerente dell'autorità di tassazione, la quale invece ha considerato la stessa fattispecie in due modi diversi in decisioni che si riferiscono allo stesso contribuente. 7. Il ricorso è conseguentemente accolto. La decisione impugnata è riformata nel senso che è ammessa la revisione della tassazione del 29 gennaio 1996, limitatamente all'imposta cantonale – per l'IFD, infatti, la deduzione del 40% è stata comunque concessa, sia pure in applicazione dell'art. 204 cpv. 1 lett. a anziché dell'art. 22 cpv. 3 LIFD – e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la

decisione su reclamo del 27 agosto 1996 è riformata nel senso che è concessa la revisione della tassazione IC 1995/96, notificata con decisione del 29 gennaio 1996. §§ Gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, affinché emetta una nuova decisione in materia di IC 1995/96, in cui sarà concessa una deduzione del 40% dalla rendita vitalizia proveniente dalla \_\_\_\_\_.

2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il Presidente: II

Segretario:

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