

## **TI\_GERICHTE 80.2014.179 vom 19. Juni 2014**

TI Tribunale d'appello, 2014-06-19, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2014.179](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2014.179)

FR: TI\_GERICHTE 80.2014.179 du 19 juin 2014

IT: TI\_GERICHTE 80.2014.179 del 19 giugno 2014

### **Regeste**

Procedura: ricorso, effetto devolutivo, facoltà dell'autorità di tassazione di modificare o annullare la decisione impugnata fino all'invio delle sue osservazioni al ricorso

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

La lettera della Divisione delle contribuzioni, che propone in sostanza di accogliere il ricorso, solleva il problema del rapporto esistente fra l'effetto devolutivo del ricorso e la possibilità che l'autorità fiscale modifichi nondimeno la decisione contro cui è stato interposto ricorso.

#### **E. 1.2**

Il ricorso alla Camera di diritto tributario ha effetto devolutivo (cfr. Cavelti , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2b,

#### **E. 1.3**

Nelle decisioni menzionate, la Camera di diritto tributario cita anche una sentenza del Tribunale federale (n. 2C\_162/2008 del 7 luglio 2008, consid. 5.2.2), nella quale l'Alta Corte ha proposto in particolare le seguenti considerazioni: Dopo il suo inoltro o quantomeno dopo la presentazione della relativa risposta di causa (cfr., ad esempio, l'art. 58 PA), l'oggetto del litigio soggiace pertanto alla competenza dell'istanza adita ed è sottratto al potere decisionale dell'autorità di tassazione (DTF 130 V 138 consid. 4.2; 127 V 228 consid. 2b/aa), che non può più riesaminare la propria pronuncia. Per quanto non offra una risposta chiara, la motivazione della sentenza è comunque meno categorica della conclusione della Camera di diritto tributario. Infatti, esclude che l'autorità di tassazione possa riesaminare la propria decisione dopo l'inoltro del ricorso "o quantomeno dopo la presentazione della relativa risposta di causa". A quest'ultimo riguardo cita, a titolo esemplificativo, l'art. 58 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021), che consente all'autorità inferiore, fino all'invio della sua risposta, di riesaminare la decisione impugnata (cpv. 1); in tal caso, essa notifica immediatamente una nuova decisione alle parti e la comunica all'autorità di ricorso (cpv. 2); quest'ultima, di conseguenza, continua la trattazione del ricorso in quanto non sia divenuto senza oggetto per effetto di una nuova decisione (cpv. 3 prima frase).

#### **E. 1.4**

L'art. 58 PA non è tuttavia applicabile nell'ambito della procedura di ricorso in materia di imposta federale diretta. La PA si applica infatti alla procedura negli affari amministrativi trattati e decisi in prima istanza o su ricorso da un'autorità amministrativa federale (art. 1 cpv. 1 PA), mentre la tassazione e la riscossione dell'imposta federale diretta spettano ai

Cantoni sotto la vigilanza della Confederazione (art. 2 LIFD). D'altronde, l'art. 58 PA non rientra neppure fra quelli applicabili nella procedura delle autorità cantonali di ultima istanza che non decidono definitivamente in virtù del diritto pubblico federale (art. 1 cpv. 3 PA). Nella misura in cui la stessa LIFD non contiene norme procedurali specifiche, trovano pertanto applicazione le disposizioni della procedura cantonale. Il Tribunale federale ha peraltro già avuto modo di affermare che, in mancanza di disposizioni contrarie della procedura cantonale, si possono anche applicare a titolo sussidiario le norme della PA (DTF 106 Ib 115 consid. 2a).

### **E. 1.5**

Nel Canton Ticino, l'art. 1 del Regolamento di applicazione della Legge federale sull'imposta federale diretta del 18 ottobre 1994 (RL 10.2.5.1) stabilisce che, per l'organizzazione e la procedura in materia di imposta federale diretta, per quanto non disciplinato dal diritto federale o dallo stesso regolamento, si applica per analogia il diritto cantonale che disciplina le imposte ordinarie e le imposte alla fonte delle persone fisiche e giuridiche. Il rinvio proposto dal Regolamento è chiaramente alle norme procedurali della legge tributaria cantonale.

### **E. 1.6**

Sia per l'imposta federale diretta sia per l'imposta cantonale trovano dunque applicazione le disposizioni di natura procedurale contenute nella legge tributaria cantonale. Anche quest'ultima tuttavia non prevede alcuna norma specifica circa la facoltà dell'autorità fiscale di riesaminare la propria decisione dopo l'inoltro del ricorso.

### **E. 2**

a ediz., Basilea 2008, n. 2 ad art. 140 LIFD, p. 400; Meister, *Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung – Der Rechtsschutz nach StHG und DBG*, Berna 1995, p. 161). C ciò significa che, dal momento in cui il ricorso è pendente davanti all'autorità di ricorso, la competenza a trattare la causa è integralmente trasferita a quest'ultima, la quale può a tal fine ordinare tutte le misure di inchiesta e tutti i mezzi di prova che le appaiono utili o necessari per una precisa definizione della fattispecie che le è stata sottoposta e per una corretta applicazione delle norme fiscali (Känzig/Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, 2 a ediz., III vol., Basilea, 1992, n. 1 ad art. 109 DIFD, pp. 268-269). In alcune sentenze (p. es. CDT n. 80.2011.75 del 4 luglio 2011 e n. 80.2013.87/88 del 31 luglio 2013), questa Corte ha tratto la conclusione che un'eventuale acquiescenza dell'autorità fiscale dopo l'interposizione del ricorso va considerata come una proposta di accoglimento dell'impugnativa. La motivazione faceva riferimento al tenore degli articoli 228 cpv. 2 LT e 142 cpv. 1 prima frase LIFD, che dispongono che l'autorità giudiziaria chieda a quella di tassazione di pronunciarsi e di trasmetterle gli atti. Quando l'autorità di tassazione ritenga, alla luce del ricorso, di essere d'accordo con il contribuente, la Camera di diritto tributario ha dunque ritenuto che essa debba formulare le proprie osservazioni scritte, proponendo l'accoglimento del gravame.

### **E. 2.1**

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, sebbene il ricorso previsto dall'art. 140 LIFD sia un rimedio giuridico che implica l'effetto devolutivo completo, l'autorità di tassazione ha tuttavia il diritto di ritornare su una propria decisione in materia di imposta federale diretta fino alla scadenza del termine di reclamo, senza sottostare a condizioni particolari. Può in particolar modo rettificare la tassazione a sfavore del contribuente (DTF

121 II 273 consid. 1a/bb; cfr. inoltre le sentenze 2C\_156/2010 del 7 giugno 2011 consid. 3.1 e 2C\_653/2012 del 28 agosto 2012 consid. 4.2.3). Questa giurisprudenza si ispira all'art. 58 PA, sebbene tale disposizione non sia in sé applicabile nella procedura cantonale di ricorso (DTF 111 Ib 201 consid. 3a). L'Alta Corte ha rilevato che questa prassi risponde all'interesse dell'economia processuale: se, visto il ricorso, l'autorità amministrativa si avvede di essersi sbagliata nell'applicazione del diritto, si giustifica che possa ricredersi e adottare una nuova decisione, invece di persistere in una posizione che essa stessa reputa errata (DTF 127 V 228 consid. 2b/bb p. 232 s. e riferimenti citati).

### **E. 2.2**

In una recente sentenza, il Tribunale federale ha stabilito che una disciplina cantonale come quella prevista dall'art. 58 PA non è contraria alle esigenze procedurali previste dalla LIFD. Fintantoché la sorte di una decisione di tassazione rimane incerta, il contribuente non può invocare il principio della certezza del diritto. Considerato il gran numero di decisioni adottate in quest'ambito, si impone inoltre di rendere più facile l'applicazione del diritto mediante una procedura semplice e celere. Sebbene vi siano autori che criticano la possibilità per l'autorità di tassazione di rivedere la propria decisione durante il termine di ricorso (Cavelti, op. cit., n. 2 ad art. 140 LIFD; Meister, op. cit., p. 140), la dottrina maggioritaria è tuttavia favorevole (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2 a ediz., Zurigo 2009, n. 8 all'introduzione agli articoli 147-153 a LIFD; Vallender/Looser, in Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 1a all'introduzione agli articoli 147-153 a LIFD; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 a ediz., Zurigo 2002, p. 418). L'Alta Corte ha così condiviso l'opinione dottrinale secondo cui il diritto di procedura cantonale può consentire all'autorità di tassazione di modificare o di annullare la decisione impugnata fino all'invio delle sue osservazioni al ricorso (Casanova, in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 3 ad art. 140 LIFD; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht – Direkte Steuern, Zurigo 2008, § 24, n. 7). Ha poi aggiunto che la circostanza che l'art. 143 LIFD permetta all'autorità cantonale di ricorso di modificare la tassazione a svantaggio del contribuente dopo averlo sentito non impedisce tuttavia alla stessa autorità di tassazione di adottare una nuova decisione. Nel caso concreto, il Tribunale federale ha pertanto concluso che la disciplina prevista dal diritto cantonale, che era analoga a quella prevista dall'art. 58 PA, era compatibile con i principi generali di procedura in materia di imposta federale diretta (sentenza del 28 agosto 2012 n. 2C\_653/2012, consid. 4.2).

### **E. 2.3**

La legge tributaria ticinese, le cui disposizioni di procedura, come già ricordato, sono applicabili anche nell'ambito dell'imposta federale diretta, non contiene una disciplina analoga a quella dell'art. 58 PA. Questa Camera, conformandosi alla giurisprudenza del Tribunale federale, ha tuttavia ripetutamente riconosciuto il diritto, per l'autorità di tassazione, di ritornare su una decisione incontestata fintantoché il termine d'impugnazione non sia scaduto (cfr. p. es. CDT n. 80.2013.206/207 del 27 gennaio 2014). Poiché, come rilevato poc'anzi, questa giurisprudenza si ispira all'art. 58 PA, sebbene tale disposizione non sia in sé applicabile nella procedura cantonale di ricorso, non si vede cosa impedisca di ispirarsi alla stessa disposizione anche quando si tratta di consentire all'autorità di tassazione di riesaminare una propria decisione dopo che la stessa è stata impugnata dal contribuente. Si è pure già ricordato in precedenza (v. supra, consid. 1.4), che lo stesso

Tribunale federale non esclude che, in mancanza di disposizioni contrarie della procedura cantonale, si possano applicare a titolo sussidiario le norme della PA.

#### **E. 2.4**

Del resto, una disciplina analoga a quella prevista dall'art. 58 PA si ritrova all'art. 74 della Legge cantonale del 24 settembre 2013 sulla procedura amministrativa (LPAm; RL 3.3.1.1). Né la legge tributaria né il Regolamento di applicazione della Legge federale sull'imposta federale diretta prevedono l'applicazione della legge sulla procedura amministrativa. Secondo l'art. 1 cpv. 1 LPAm, la stessa legge si applica ai procedimenti di diritto amministrativo definibili mediante decisione di autorità cantonali, comunali, patriziali, consortili e parrocchiali, di enti cantonali e comunali autonomi, come pure di istanze ed organismi indipendenti dall'amministrazione cantonale che statuiscono nell'adempimento di un compito di diritto pubblico ad essi affidato dal Cantone. Secondo l'art. 1 cpv. 2 LPAm sono riservate le norme speciali di procedura previste da altre leggi. Occupandosi della sospensione dei termini di ricorso per ferie giudiziarie, la Camera di diritto tributario ha ripetutamente escluso l'applicabilità per analogia della Legge di procedura amministrativa (LPAm), nella sua versione in vigore fino al 28 febbraio 2014, il cui art. 1 aveva una formulazione simile a quella della legge in vigore. La Camera aveva affermato che tra le leggi speciali riservate dall'art. 1 LPAm rientrano per es. la legge tributaria e la legge d'espropriazione (cfr. Scolari, *Diritto amministrativo*, Parte generale, Bellinzona 1988, p. 195; v. anche Borghi/Corti, *Compendio di procedura amministrativa ticinese*, art. 1 LPAm, n. 5), che contengono una propria disciplina procedurale esauriente (cfr. CDT n. 80.2006.70 del 7 luglio 2006, in RtiD I-2007 n. 12t; CDT n. 38 del 25 marzo 1993 in re P.L.; CDT n. 80.99.00086 del 13 agosto 1999; CDT n. 80.2004.117 del 5 novembre 2004). Ci si può domandare se proprio la riserva prevista dall'art. 1 cpv. 2 LPAm, che segue la disposizione generale del cpv. 1, non consenta invece di applicare anche nelle procedure fiscali la LPAm, nella misura in cui la legge tributaria non contenga disposizioni speciali. La questione può essere lasciata aperta. Infatti, il principio secondo cui l'effetto devolutivo è attenuato per consentire all'autorità amministrativa di mantenere il potere di riesaminare la decisione per un certo lasso di tempo dopo la sua notificazione assurge ormai ad una sorta di principio generale della procedura amministrativa e, come precedentemente illustrato, è già stato riconosciuto nell'ambito della procedura fiscale dalla giurisprudenza sia federale sia cantonale, ispirandosi all'art. 58 PA.

#### **E. 3**

Tornando alla fattispecie in discussione, entro il termine per presentare le proprie osservazioni la Divisione delle contribuzioni ha proposto l'accoglimento del ricorso. Il descritto modo di procedere è stato evidentemente suggerito dalla prassi fino a quel momento in vigore, che riteneva che l'effetto devolutivo del ricorso non potesse essere attenuato dalla facoltà, per l'autorità di tassazione, di riesaminare la decisione impugnata. Alla luce delle considerazioni che precedono, la presa di posizione dell'autorità fiscale può essere interpretata come la notificazione di una nuova decisione, che accoglie le richieste del contribuente. Di conseguenza, su questo presupposto, il ricorso si rivela privo d'oggetto. L'Ufficio di tassazione provvederà comunque a notificare alla ricorrente una nuova decisione.

#### **E. 4**

Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è privo d'oggetto . 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Non si assegnano ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: \_\_\_\_\_ Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

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