

TI_GERICHTE 80.2015.239 vom 28. Oktober 2015

TI Tribunale d'appello, 2015-10-28, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.239

FR: TI_GERICHTE 80.2015.239 du 28 octobre 2015

IT: TI_GERICHTE 80.2015.239 del 28 ottobre 2015

Regeste

Procedura: revisione, conflitti in materia di doppia imposizione intercantonale, decisione di un altro cantone che comporta la mancata deduzione di parte degli interessi passivi

Erwägungen

E. 1.1

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; art. 147 cpv. 1 LIFD). Quale ulteriore motivo di revisione la legge cantonale aggiunge che essa è data se, in caso di conflitti in materia di doppia imposizione intercantonale o internazionale, l'autorità che ha deciso giunge alla conclusione che, secondo le norme applicabili per evitare la doppia imposizione, il Cantone deve limitare il proprio diritto di imporre (art. 232 cpv. 1 lett. d LT).

E. 1.2

La revisione è tuttavia esclusa 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, 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, consid. 3b; 103 Ib 89 s., consid. 3; 98 Ia 572 s., consid. 5 b; ASA 43 p. 251; 34 p. 152, consid.

E. 5

e 6; RTT 1978 p. 87 s., consid. Ia e 3a; Imboden/Rhinow, *Verwaltungsrechtsprechung*, Basilea 1986, N. 43, p. 265, IVc; Haesler, *Die Revision rechtskräftiger Steuerverfügungen zugunsten des Steuerpflichtigen*, ZBl 62 p. 121 s.; Känzig/Behnisch, *Direkte Bundessteuer*, II ediz., vol. III, Basilea 1992, p. 362; AA.VV., *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 omesso 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 p. 450-451).

2. 2.1. La ricorrente invoca il motivo di revisione previsto dall'art. 232 cpv. 1 lett. d LT, per il fatto che la decisione di tassazione dell'imposta cantonale per il periodo fiscale 2006, adottata dall'autorità del Canton _____ solo il 22 luglio 2014, avrebbe comportato una doppia imposizione in contrasto con l'art. 127 cpv. 3 Cost. 2.2. In effetti, come già accennato in narrativa, la ripartizione degli elementi imponibili intrapresa dal Canton Ticino differisce sensibilmente da quella decisa dall'autorità fiscale _____. Il fatto di aver considerato i beni appartenenti alla società in nome collettivo _____ come un "patrimonio particolare" (Sondervermögen) ha infatti implicazioni importanti sulla ripartizione dei passivi e dei relativi interessi. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale, il conferimento di capitale del socio in una società in nome collettivo o in accomandita assume una posizione particolare, che si riflette sul suo trattamento fiscale. Tale conferimento diviene parte del capitale aziendale della società, serve esclusivamente all'attività dell'impresa ed è sottratto all'utilizzazione da parte del socio. Ne consegue che viene tenuto separato dal rimanente patrimonio privato del socio (cfr. p. es. de Vries Reilingh, in: Zweifel/Beusch/ Mäusli-Allenspach [a cura di], *Interkantonaies Steuerrecht*, Basilea 2011, § 26, n. 33, p. 257 e giurisprudenza citata). La quota di partecipazione del socio, al suo valore netto, viene pertanto attribuita, secondo il metodo oggettivo, al luogo in cui ha sede la società. Ne consegue che anche la quota dei debiti sociali del socio viene attribuita in modo oggettivo al luogo di sede della società. Quest'ultimo non è per contro tenuto ad assumersi alcuna quota dei debiti personali del socio (cfr. de Vries Reilingh, op. cit., § 26, n. 34, p. 257 e giurisprudenza citata; inoltre Locher, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale*, 3 a ediz., Berna 2015, p. 110 s.).

2.3. Come avevano già fatto in precedenza altri cantoni (in particolare San Gallo), anche il Canton Ticino, nel 2000, ha introdotto un motivo di revisione specifico per i casi in cui si vuole evitare una doppia imposizione internazionale o intercantonale. Nel messaggio del Consiglio di Stato, che accompagnava il relativo disegno di legge, si evoca il caso di un contribuente domiciliato in un altro cantone, che, quando ormai la tassazione ticinese è passata in giudicato, vorrebbe contestarla dopo aver ricevuto la decisione di tassazione del suo cantone di domicilio, insieme al relativo riparto intercantonale. In tal caso, non potrebbe più impugnare la tassazione ticinese con un reclamo, ma potrebbe tutt'al più interporre ricorso per doppia imposizione al Tribunale federale. In considerazione dei requisiti di forma di un simile ricorso e del conseguente rischio di incorrere in una decisione con cui l'Alta Corte lo dichiara inammissibile, il governo cantonale concludeva di voler "porre rimedio e semplificare una procedura poco soddisfacente e consentire agli Uffici di tassazione di rivedere le proprie decisioni in modo semplice e razionale, a tutto vantaggio anche del singolo contribuente interessato" (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 5016 del 27 giugno 2000, in *Raccolta Verbali del Gran Consiglio*, p. 2926; v. anche Soldini, *Revisione in caso di doppia imposizione? Nota in margine a una sentenza*, in RDAT I-2000 p. 679 ss.) Lo scopo del motivo di revisione è dunque proprio quello di evitare che il contribuente debba promuovere inutilmente dei procedimenti cantonali fino al Tribunale federale (Zigerlig/Oertli/Hofmann, *Das St.Gallische Steuerrecht*, 7 a ediz., Berna 2014, p. 418).

2.4. Dopo l'entrata in vigore della nuova Legge sul Tribunale federale, la necessità di

una revisione nei casi di doppia imposizione intercantonale si è ulteriormente accentuata. Mentre, infatti, secondo il diritto previgente, il contribuente che subiva una doppia imposizione poteva scegliere se esaurire prima le istanze cantonali o adire direttamente il Tribunale federale, dal 2007, con l'entrata in vigore della Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110), il contribuente non ha più la possibilità di invocare la violazione dell'art. 127 cpv. 3 prima frase Cost. direttamente con un ricorso all'Alta Corte entro trenta giorni dalla notificazione di una decisione di tassazione che secondo lui costituisce una doppia imposizione. Infatti, l'art. 86 cpv. 1 lett. d LTF presuppone che la decisione impugnata sia stata in ogni caso adottata da un'autorità cantonale di ultima istanza. Questa esigenza legale non pone alcun problema quando il contribuente non è d'accordo con la decisione dell'ultimo cantone che si è pronunciato, respingendo il suo ricorso al termine della procedura giudiziaria. Diversa è la situazione che si presenta, invece, se il contribuente vuole accettare la decisione di tassazione del secondo cantone; mentre non aveva motivo per contestare la decisione del primo cantone, perché non comportava (ancora) una doppia imposizione, solo dopo la decisione del secondo cantone desidera l'annullamento di quella del primo cantone. La dottrina, per poter risolvere questo problema, propone diverse soluzioni (cfr. de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2 a ed., Berna 2013, p. 360, n. 1239 ss. e riferimenti ivi citati; Locher, *op. cit.*, p. 140; v. anche la sentenza CDT n. 80.2015.44 del 16 ottobre 2015 consid. 4.3). Il rimedio che viene preferito consiste proprio nell'ammettere una revisione della decisione passata in giudicato. Addirittura, si ritiene che il diritto alla revisione possa essere dedotto direttamente dall'art. 127 cpv. 3 Cost. (in particolare, Locher, *loc. cit.*). Il Tribunale federale ha tuttavia finora lasciato aperta la questione (cfr. la sentenza del 1° maggio 2013, in DTF 139 II 373 consid. 1.5; inoltre la sentenza del 4 dicembre 2014, n. 2C_431/2014, consid. 1.4).

2.5. Tornando al caso in esame, la decisione di tassazione del cantone di sede della società in nome collettivo, di cui la contribuente detiene una quota sociale, ha comportato una doppia imposizione intercantonale, per il fatto che il Canton _____ si è assunto unicamente una quota dell'8,92% dei debiti della contribuente ed anche gli interessi passivi sono stati assunti nella stessa proporzione. La ripartizione intercantonale degli elementi imponibili, stabilita dal Canton Ticino con la decisione del 20 luglio 2011, aveva per contro attribuito al Canton _____ una percentuale del 28,92% dei passivi e dei relativi interessi. La ragione di questa differenza è da ricercare, come già ricordato, nel fatto che il Canton Ticino non ha considerato la quota di partecipazione nella società in nome collettivo come un "patrimonio particolare" (Sondervermögen) della contribuente, come tale escluso dalla ripartizione dei debiti. Se la decisione dell'autorità di tassazione del Canton _____ sia conforme al diritto della doppia imposizione intercantonale, o se piuttosto siano giustificati i diversi criteri adottati dal fisco ticinese, è una questione che non deve essere risolta in questa sede. Di fronte alla censura di doppia imposizione intercantonale va per contro riconosciuto che l'autorità fiscale del Canton Ticino avrebbe dovuto entrare nel merito dell'istanza di revisione presentata dalla ricorrente e adottare una decisione sui criteri di ripartizione degli attivi e, di riflesso, dei passivi e dei relativi interessi. Come poc'anzi rilevato, la legge tributaria ticinese conosce infatti un motivo di revisione che è stato concepito proprio per i casi in cui un contribuente, assoggettato alle imposte in diversi cantoni, lamenta una doppia imposizione in seguito alla notificazione di una decisione di tassazione di un altro cantone, quando tuttavia la decisione del Canton Ticino è ormai passata in giudicato. È ben vero che, teoricamente, la contribuente avrebbe potuto impugnare la decisione di tassazione notificata dall'autorità del Canton Zurigo, pur

ritenendola corretta, fino a giungere al Tribunale federale, interponendo un ricorso in materia di diritto pubblico per violazione dell'art. 127 cpv. 3 Cost. Ma si è detto che il motivo di revisione in discussione è stato introdotto nella legge tributaria proprio per non imporre ai contribuenti l'avvio di procedure complesse e dispendiose. 2.6. Secondo l'Ufficio di tassazione, quando la ricorrente ha ritirato il reclamo che aveva "cautelativamente" interposto contro la decisione di tassazione ticinese, avrebbe potuto "contestare l'impostazione fatta dall'ufficio di tassazione di _____". In altre parole, secondo l'autorità fiscale la contribuente non potrebbe più postulare la revisione della decisione di tassazione, alla luce del fatto che aveva interposto tempestivamente reclamo contro la stessa, ma lo aveva poi ritirato prima ancora di conoscere la decisione del fisco _____. Come già ricordato, la revisione è esclusa 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; v. supra, consid. 1.2). Si ritiene pertanto che la revisione dovrebbe essere negata, se si sarebbe potuto pretendere dal contribuente che lamentasse la pretesa fiscale concorrente di un altro cantone già nella procedura di tassazione ordinaria (cfr. Casanova, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [a cura di], *Interkantonales Steuerrecht*, Basilea 2011, § 45, n. 13, p. 523; v. anche la sentenza del Tribunale amministrativo del Canton San Gallo del 7 giugno 2001, in StE 2001 B 97.11 n. 19). Non va peraltro trascurato il fatto che il diritto della doppia imposizione intercantonale è alquanto complesso e non si giustifica pertanto di porre requisiti troppo restrittivi nell'esame della diligenza che può essere pretesa (cfr. Margraf, *Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG*, in RF 69/2014, p. 82). Nella fattispecie, è certamente vero che, conoscendo la giurisprudenza del Tribunale federale che concerne la ripartizione degli elementi imponibili per i soci delle società in nome collettivo, il ricorrente avrebbe potuto contestare la decisione di tassazione dell'Ufficio di tassazione di _____ già nel 2011. Va tuttavia riconosciuto che non si può pretendere da ogni contribuente, neppure se è assistito da un professionista, che conosca tutte le regole vigenti nel diritto della doppia imposizione intercantonale, che peraltro è un ordinamento costituito esclusivamente da sentenze del Tribunale federale. La negligenza del contribuente, che potrebbe precludergli la revisione della decisione di tassazione passata in giudicato, va piuttosto circoscritta ai casi in cui lo stesso Tribunale federale ritiene che un contribuente sia decaduto dal diritto di contestare la doppia imposizione. Si tratta cioè delle ipotesi in cui, pur conoscendo la pretesa fiscale di un altro cantone, il contribuente riconosce senza riserve l'assoggettamento, p. es. accettando esplicitamente o tacitamente la tassazione; oppure del caso in cui il contribuente paga senza riserve l'imposta richiestagli da un cantone, pur conoscendo la pretesa concorrente di un altro cantone; infine, il contribuente perde il diritto ad una decisione pregiudiziale se non adempie l'obbligo di collaborare nella procedura di tassazione ed obbliga in tal modo l'autorità fiscale a procedere ad una tassazione d'ufficio (cfr. p. es. de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2 a ed., Berna 2013, p. 397 ss., n. 1382 ss. e giurisprudenza citata). È quindi escluso che la revisione possa essere negata alla ricorrente per il solo fatto che aveva interposto un reclamo "cautelativo" contro la decisione di tassazione e lo ha in seguito ritirato, peraltro dopo una lettera dell'Ufficio di tassazione che la invitava a emendarlo. 3. La decisione impugnata, che ha negato i presupposti per una revisione secondo l'art. 232 cpv. 1 lett. d LT, è pertanto annullata. Gli atti sono rinviati all'RS 1, perché entri nel merito dell'istanza di revisione, tenendo conto della giurisprudenza del Tribunale federale in merito alla ripartizione degli elementi imponibili

per i soci delle società in nome collettivo. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è attribuita un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 28 ottobre 2015 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché entri nel merito dell'istanza di revisione. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 800.– per ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: La segretaria:

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