

# **TI\_GERICHTE 80.2018.36 vom 23. Januar 2018**

TI Tribunale d'appello, 2018-01-23, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2018.36](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.36)

FR: TI\_GERICHTE 80.2018.36 du 23 janvier 2018

IT: TI\_GERICHTE 80.2018.36 del 23 gennaio 2018

## **Regeste**

Revisione: termine per presentare la domanda, dies a quo, sentenza di condanna appellata, ritiro dell'appello

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Nel petitum del suo ricorso, l'insorgente chiede che “la decisione su opposizione del 23 gennaio 2018 [sia] annullata e riformata nel senso che la decisione IFD e IC 2012, come pure TUI del 26 marzo 2013 [sia] annullata e [venga] considerato il maggior costo sostenuto per le maggiori spese relative alla \_\_\_\_\_ AG”. Alla luce del petitum in questione, la Camera di diritto tributario ha invitato il ricorrente a precisare se il ricorso concernesse anche l'imposta cantonale e l'imposta sugli utili immobiliari, allegando in tal caso le relative decisioni su reclamo (cfr. scritto del 20 febbraio 2018). Il rappresentante del ricorrente ha preso posizione il 2 marzo 2018, affermando che sarebbe stato l'Ufficio di tassazione a limitare l'istanza di revisione all'imposta federale diretta, ma che, “in buona fede”, egli “poteva aspettarsi una decisione sia su IC sia IFD e non solo su IFD”.

### **E. 1.2**

Secondo l'art. 149 cpv. 3 LIFD, la reiezione della domanda di revisione e la nuova decisione o sentenza possono essere impugnate con gli stessi rimedi giuridici ammessi contro la decisione o sentenza anteriore. Un'analogia disposizione è prevista dal diritto cantonale, all'art. 234 cpv. 3 LT. Nella fattispecie, con decisione del 22 novembre 2017, l'Ufficio di tassazione ha dichiarato irricevibile l'istanza di revisione che concerneva la decisione del 1° aprile 2015 in materia di IFD 2012. Il reclamo, interposto dal contribuente contro la decisione del 22 novembre 2017 non poteva pertanto che riferirsi alla revisione della decisione del 1° aprile 2015 in materia di IFD 2012. Il ricorrente non ha prodotto alcuna ulteriore decisione, con cui sia stata respinta un'istanza di revisione concernente l'imposta cantonale. Ne consegue che il ricorso non può essere esteso all'imposta cantonale, in quanto non esiste una decisione che abbia respinto un reclamo in merito a un'istanza di revisione.

### **E. 1.3**

Il contribuente lamenta tuttavia il fatto che sia stato l'Ufficio di tassazione a “limitare” all'IFD l'oggetto della sua istanza di revisione, mentre egli in buona fede poteva aspettarsi una decisione anche in relazione all'imposta cantonale. Per quanto redatta dallo stesso istante, senza l'assistenza di un legale, l'istanza è chiara nel riferirsi alla decisione che concerne l'imposta federale diretta. Vi si rileva che, nella tassazione del periodo fiscale 2012, “è stato aggiunto al reddito da attività da dipendente un ulteriore guadagno da attività indipendente di fr. 120'000.--”, che “è il risultato di un'unica e occasionale operazione

immobiliare”. “Alla luce di quanto sopra esposto”, l’istante chiedeva “di rivedere la decisione di tassazione per l’anno 2012 poiché il guadagno accessorio di fr. 120'000.-- non è più corretto”. Non si può sostenere che il contribuente intendesse riferirsi anche all’imposta cantonale sugli utili immobiliari, alla quale non viene assoggettato un “guadagno da attività indipendente” o un “guadagno accessorio”. D’altra parte, la decisione del 22 novembre 2017, con la quale l’Ufficio di tassazione ha dichiarato irricevibile l’istanza di revisione, indicava esplicitamente che il campo d’applicazione della revisione era limitato all’imposta federale diretta. Malgrado ciò il ricorrente non ha mai manifestato, nemmeno in sede di reclamo, la volontà di estendere il gravame all’imposta cantonale.

#### **E. 1.4**

Per questi motivi, il campo d’applicazione del presente gravame è circoscritto alla revisione della decisione di tassazione IFD 2012.

#### **E. 2.1**

Una decisione o sentenza cresciuta in giudicato può essere riveduta a vantaggio del contribuente, a sua domanda o d'ufficio: a. se vengono scoperti fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi; b. se l'autorità giudicante non ha tenuto conto di fatti rilevanti o di mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, oppure ha altrimenti violato principi essenziali della procedura; c. se un crimine o un delitto ha influito sulla decisione o sulla sentenza (art. 147 cpv. 1 LIFD).

#### **E. 2.2**

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. 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, e 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. p. es. la sentenza del Tribunale federale 2C\_47/2016, 2C\_48/2016 del 22 agosto 2016 consid. 3.2 con riferimenti; inoltre: Locher , Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 30 ad art. 147 LIFD, p. 773 s.; Looser , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a edizione, Basilea 2017, n. 24 ad art. 147 LIFD, p. 2474 ss.; Casanova/Dubey , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l’impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 15 ad art. 147 LIFD, p. 1802 s.). 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 p. 450-451).

#### **E. 2.3**

Giusta l’art. 148 LIFD, “la domanda di revisione dev'essere presentata entro 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione, ma al più tardi entro dieci anni dalla notificazione della decisione o della sentenza”. Per stabilire se il termine di 90 giorni per chiedere la revisione ai sensi dell’art. 148 LIFD è rispettato, è necessario determinare il momento in cui il

ricorrente ha scoperto l'esistenza del motivo di revisione, ovvero il dies a quo . Il ricorrente, fondandosi su una recente sentenza della Camera di diritto tributario (CDT 80.2017.72 del 29 maggio 2017, consid. 3.5), considera che il dies a quo corrisponda al momento che ha "posto fine all'intera operazione" immobiliare, cioè quello del pagamento integrale del debito da parte del ricorrente, avvenuto il 15 dicembre 2017. L'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni ritiene per contro che l'obbligazione per il debitore nasca nel momento in cui il creditore vanta una pretesa esigibile nei suoi confronti, cioè al momento della crescita in giudicato della sentenza di condanna al pagamento. La scoperta del motivo di revisione risalirebbe quindi a questa data.

#### **E. 2.4**

Nella sentenza richiamata dal ricorrente, questa Corte ha deciso che, se il contribuente chiede il differimento dell'imposizione per reinvestimento nell'abitazione primaria dopo aver costruito una casa nuova, il dies a quo per inoltrare l'istanza di revisione della tassazione dell'imposta sull'utile immobiliare conseguito con la vendita dell'abitazione precedente è determinato dalla notifica della liquidazione finale dei lavori oppure, se quest'ultima manca, dalla notifica dell'ultima fattura. Nel caso concreto, l'istanza, presentata entro 90 giorni dal pagamento dell'ultima fattura e comunque prima del consolidamento del credito di costruzione, era pertanto stata considerata tempestiva. La presente fattispecie differisce in modo sostanziale dal caso giurisprudenziale evocato dal ricorrente. In effetti, in quel caso la revisione della tassazione già passata in giudicato presupponeva che fosse avvenuto un reinvestimento nell'abitazione primaria. Fino al pagamento dell'ultima fattura o alla liquidazione finale dei lavori di costruzione, non era possibile considerare concluso il reinvestimento. Nel caso in esame, per contro, si tratta di stabilire in quale momento il contribuente abbia saputo di dover pagare ad un'impresa appaltatrice delle prestazioni supplementari che le erano state commissionate in corso d'opera. Il ricorrente e gli altri due committenti sono stati convenuti in giudizio il 13 gennaio 2014; il Pretore di \_\_\_\_\_ ha accolto la petizione e li ha condannati a pagare all'attrice fr. 92'416.70 più interessi, con sentenza del 10 marzo 2017. Il 27 aprile 2017 i convenuti hanno interposto appello al Tribunale d'appello, ma lo hanno tuttavia ritirato il 13 giugno 2017. Con sentenza del 7 luglio 2017, il presidente della seconda Camera civile del Tribunale d'appello ha dichiarato inammissibile l'appello per mancato versamento dell'anticipo, in quanto la comunicazione di ritiro dell'appello è stata considerata tardiva. Rinunciando all'appello, in data 13 giugno 2017, il ricorrente e gli altri due convenuti, hanno riconosciuto gli effetti della sentenza del Pretore, che li condannava a versare l'importo litigioso. Al più tardi con l'intimazione della sentenza del Tribunale di appello, che il 7 luglio 2017 ha dichiarato inammissibile l'appello, la lite doveva essere considerata conclusa, con l'obbligo di pagare all'attrice quanto dovuto. Un'istanza di revisione, per chiedere all'Ufficio di tassazione di dedurre dal reddito dell'attività lucrativa indipendente queste ulteriori spese di costruzione, doveva pertanto essere inoltrata entro 90 giorni dal 13 giugno 2017 o, tutt'al più, dal 7 luglio 2017.

#### **E. 2.5**

Non può essere seguita la tesi del ricorrente, secondo cui l'obbligo di documentare le spese deducibili – in virtù del principio per cui l'onere della prova degli elementi che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario incombe al contribuente (DTF 133 II 153 e 121 II 257) – impedirebbe di domandare la revisione prima del pagamento effettivo. Come ha ricordato l'autorità fiscale nelle sue osservazioni al ricorso, dottrina e giurisprudenza

sono concordi nell'affermare che un reddito è realizzato quando il soggetto fiscale ne può disporre effettivamente, sia entrandone in possesso, cioè incassando la somma, sia ricevendo sul medesimo una pretesa giuridica ferma. Di solito, già l'acquisizione di un credito viene ritenuta costitutiva di reddito, purché l'adempimento non appaia incerto (cfr., per esempio, le sentenze del Tribunale federale n. 2C\_94/2010 del 10 febbraio 2011 consid. 3.1, DTF 113 Ib 23 consid. 2e; ASA 66 p. 377 consid. 4a; ASA 66 p. 554 consid. 5d; ASA 65 p. 733 consid. 3b; StE 2003 B 21.1 n. 11 consid. 3.2). Gli stessi criteri trovano applicazione quando si tratta di definire il momento in cui deve essere ammessa una deduzione dal reddito imponibile. I costi si considerano sostenuti nel momento in cui il contribuente è obbligato a pagare. Se l'adempimento del debito è particolarmente incerto, ci si basa sul momento dell'adempimento (cfr. p. es. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 98 ad art. 41 LIFD, p. 805; Reich/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 16b ad art. 25 LIFD, p. 626). Tornando al caso in esame, è ben vero che i debitori, nonostante la sentenza di condanna, hanno subito una procedura esecutiva, non avendo provveduto al pagamento. Solo il 18 dicembre 2017 il ricorrente ha comunicato al Pretore di aver pagato il suo debito e ha chiesto lo stralcio dai ruoli della procedura di rigetto dell'opposizione. È evidente tuttavia che ciò non basta per concludere che l'adempimento del debito dovesse essere considerato particolarmente incerto. Il ricorrente, quale debitore condannato a pagare l'importo litigioso sulla base di una sentenza passata in giudicato, sapeva che non poteva più evitare il pagamento. Tutt'al più avrebbe potuto essere la società creditrice a nutrire qualche dubbio circa l'adempimento, non conoscendo la solvibilità dei debitori. In ogni caso, l'adempimento del debito da parte dell'insorgente non poteva essere da lui stesso ritenuto incerto, dopo che la sentenza di condanna al pagamento era passata in giudicato. D'altra parte, lo stesso ricorrente ha inoltrato la domanda di revisione il 20 novembre 2017, prima dunque di aver effettuato il pagamento integrale del debito, avvenuto il 15 dicembre 2017. All'istanza allegava, inoltre, quale prova del motivo di revisione, la sentenza della Pretura del 10 marzo 2017, nonché dei documenti che attestavano la volontà del creditore di riscuotere il proprio credito: in particolare uno scritto del 22 giugno 2017 del patrocinatore della \_\_\_\_\_ che, preso atto del ritiro dell'appello, sollecitava il ricorrente a effettuare il pagamento, nonché il precetto esecutivo del 13 settembre 2017 a lui indirizzato. Ciò dimostra che, da un lato, il motivo di revisione era noto ben prima rispetto a quando il ricorrente, dopo l'avvio di una procedura di esecuzione nei suoi confronti, ha deciso di saldare il proprio debito e, dall'altro, che egli stesso non riteneva che la prova dell'avvenuto pagamento fosse una *conditio sine qua non* per poter chiedere la revisione. La sentenza cresciuta in giudicato era un documento senz'altro sufficiente per inoltrare la domanda di revisione.

#### **E. 2.6**

Il *dies a quo*, cioè la scoperta del motivo di revisione, risale pertanto al più tardi al 7 luglio 2017. Ne discende che l'istanza di revisione del 20 novembre 2017 è stata presentata tardivamente e che il ricorso deve essere respinto. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia