

## **TI\_GERICHTE 80.2019.125 vom 25. Februar 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-02-25, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2019.125](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.125)

FR: TI\_GERICHTE 80.2019.125 du 25 février 2019

IT: TI\_GERICHTE 80.2019.125 del 25 febbraio 2019

### **Regeste**

Procedura: revisione, errore nella dichiarazione, imposizione del reddito di un immobile gravato da usufrutto

### **Erwägungen**

#### **E. 23**

gennaio 2019 all'Ufficio circondariale di tassazione di Locarno (di seguito UT) RI 1 chiedeva la revisione delle decisioni di tassazione IC per i periodi fiscali dal 2007 al 2016. A sostegno della propria istanza il contribuente dichiarava di aver pagato ingiustamente, a partire dal 2007, le imposte cantonali e comunali, in quanto la casa posseduta a \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) era gravata da un diritto di usufrutto a favore della madre \_\_\_\_\_, la quale si era sempre correttamente adoperata a pagarne gli oneri fiscali. B. Con decisione del 30 gennaio 2019 l'Ufficio di tassazione respingeva l'istanza di revisione. Secondo l'autorità fiscale, il contribuente avrebbe dovuto contestare le tassazioni ormai cresciute in giudicato nella procedura di reclamo o di ricorso ordinaria. Segnalava comunque che, con l'imminente notificazione della decisione su reclamo IC 2017, avrebbe accolto la richiesta formulata per quell'anno. C. Con reclamo del 21 febbraio 2019, RI 1 insorgeva contro la decisione dell'autorità di tassazione. Rilevava, in primo luogo, che non sarebbe mai dovuto essere tassato in Ticino, in quanto l'unica debitrice delle imposte per la casa di \_\_\_\_\_ era sua madre \_\_\_\_\_, unica usufruttuaria. Secondariamente, lamentava una disparità di trattamento nei confronti di sua sorella \_\_\_\_\_, che non era più stata assoggettata alle imposte nel Cantone, dopo aver contestato la tassazione. Infine, riteneva che una doppia imposizione sullo stesso bene per dieci anni non potesse essere imputata a una carente diligenza del contribuente che non era mai stato contribuente in Ticino. D. Con decisione del 25 febbraio 2019, l'UT respingeva il reclamo, sottolineando che gli art. 232 cpv. 2 LT e 147 cpv. 2 LIFD escludevano la revisione di una decisione di tassazione per motivi che il contribuente, facendo uso della diligenza che da lui si poteva ragionevolmente pretendere, sarebbe stato in grado di far valere nella procedura ordinaria. Secondo l'autorità di tassazione il reclamante non avrebbe presentato nuove obiezioni idonee a contrastare il rigetto dell'istanza di revisione. In particolare, la domanda di revisione per gli anni 2007-2012 appariva infondata, alla luce del fatto che il contribuente in quegli anni risultava esente da imposte cantonali e comunali. Per gli anni 2013-2016 invece i redditi imposti nel Canton Ticino corrispondevano a quelli dichiarati dal contribuente stesso, mentre la sostanza non era stata tassata, poiché gravata dal diritto di usufrutto a favore della madre. Secondo l'UT, il reclamante avrebbe potuto presentare reclamo tempestivo contro le decisioni per gli anni 2013-2016. Inoltre, la domanda di revisione non era fondata su nessun fatto nuovo, sconosciuto al momento della notifica delle decisioni di tassazione per gli anni 2013-2016. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1, rappresentato

dalRA 1, insorge contro la decisione su reclamo con la quale è stata negata la domanda di revisione delle decisioni fiscali IC 2007-2016, ribadendo le proprie motivazioni. Diritto 1.

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. 51 cpv. 1 LAID). 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).

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. 51 cpv. 2 LAID). 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).

2. 2.1. Nel caso che qui ci occupa il ricorrente non misconosce di aver commesso un errore di dichiarazione, ma adduce tuttavia – quale motivo di revisione – che l'autorità fiscale non avrebbe accertato correttamente i fatti, non avvedendosi della doppia imposizione dello stesso reddito per dieci anni a \_\_\_\_\_ (usufruttuaria) e al ricorrente (nudo proprietario).

2.2. Dalle decisioni di tassazione litigiose emerge però, contrariamente a quanto sostenuto dal contribuente, che dal 2007 al 2012 egli è stato esente da imposte cantonali e comunali. Il riconoscimento della legittimazione ricorsuale implica l'esistenza di un interesse degno di protezione, sia esso un interesse di diritto o di fatto, direttamente connesso con l'oggetto della contestazione e attuale (Dubey/Zufferey, Droit administratif général, Basilea 2014, n. 2082 ss., p. 733 ss.). L'autorità di tassazione, nelle decisioni impugate IC 2007-2012, ha commisurato in zero franchi il debito d'imposta del contribuente per l'imposta cantonale. Sotto questo profilo il ricorso si rivela irricevibile, poiché il ricorrente non è debitore di alcuna imposta per il periodo fiscale contro il quale si aggrava (2007-2012). Di conseguenza è evidente che al riguardo il contribuente non ha alcun interesse attuale degno di tutela ad ottenere una decisione di questa Camera relativa ai

periodi fiscali 2007-2012 (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale n. 2C\_233/2017 del 13 aprile 2018 consid. 2.2. con riferimenti a giurisprudenza e dottrina). 2.3. 2.3.1. Nel periodo dal 2013 al 2016 non veniva tassata alcuna sostanza, poiché gravata dal diritto di usufrutto a favore della madre, mentre venivano imposti i redditi dichiarati dal contribuente. Nella motivazione che accompagna la decisione di tassazione IC 2013 si può leggere che “viene esposto il valore locativo dichiarato dai contribuenti di fr. 1'800.- in quanto si ritiene che siano loro ad utilizzare l'immobile”. L'imposta cantonale sul reddito ammonta a fr. 24.- nel 2013, fr. 67.75 nel 2014, fr. 50.50 nel 2015 e fr. 82.45 nel 2016. L'Ufficio di tassazione si è dunque basato su quanto dichiarato dal contribuente stesso, ritenendo che, nonostante l'esistenza dell'usufrutto, l'immobile fosse utilizzato dal nudo proprietario. 2.3.2. In linea di principio, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, l'autorità può confidare nel fatto che la dichiarazione sia corretta e completa, per cui, senza particolari motivi, non è tenuta ad effettuare raffronti con gli atti di altri contribuenti né a cercare documenti complementari nell'incarto fiscale. Un dovere di indagine complementare esiste per l'autorità di tassazione comunque solo se la dichiarazione contiene errori chiaramente evidenti. Lacune o imprecisioni semplicemente riconoscibili non bastano per ammettere che determinati fatti o mezzi di prova erano noti alle autorità già al momento della tassazione, rispettivamente per imputare loro la relativa conoscenza (cfr. sentenza n. 2C\_254/2008 del 4 luglio 2008 consid. 3.3 e giurisprudenza citata). 2.3.3. Nella fattispecie, alla luce della dichiarazione presentata, l'Ufficio di tassazione avrebbe anche potuto chiedere al ricorrente informazioni in merito ai redditi dichiarati, visto che era a conoscenza dell'esistenza dell'usufrutto a favore della madre. La dottrina e la giurisprudenza sono tuttavia chiare in materia di revisione: essa non può venir ammessa per rimediare a errori commessi dal contribuente o dal suo rappresentante nella compilazione della dichiarazione di tassazione (DTF 111 Ib 210 consid. 1 e riferimenti, 105 Ib 251 in fine). Va inoltre ricordato che neppure l'ignoranza del diritto da parte del contribuente, così come l'errata applicazione del diritto da parte dell'autorità, costituisce un motivo di revisione (cfr. p. es. la sentenza n. 2A.11/2002 dell'11 febbraio 2002 consid. 2). Nel caso che qui ci occupa, non si può dunque rimproverare all'autorità fiscale di essersi fidata delle dichiarazioni fiscali presentate dal contribuente, e di aver quindi ritenuto, in base a tali dichiarazioni, che l'insorgente utilizzasse personalmente l'immobile in questione nonostante l'esistenza dell'usufrutto concesso alla madre. 2.3.4. A quest'ultimo riguardo, è opportuno ricordare che, secondo l'art. 20 cpv. 1 lett. b LT (che corrisponde all'art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD) è assoggettato all'imposta sul valore locativo dell'immobile il contribuente che “ha a disposizione [immobili o parti di essi] per uso proprio in forza... di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito”. Secondo il Tribunale federale, tale disposizione si applicherebbe anche nel caso in cui il diritto di godimento ottenuto a titolo gratuito non sia di natura reale, bensì di natura puramente obbligatoria. Il nuovo diritto federale avrebbe infatti adottato una nozione economica di usufrutto, che si estende cioè ad ogni godimento e non si limita al ristretto senso civilistico del termine, come parrebbe invece suggerire la lettera degli art. 20 cpv. 1 lett. b LT e 21 cpv. 1 lett. b LIFD, che è frutto di una infelice traduzione restrittiva del testo francese e di quello tedesco, che, come rilevato dal Tribunale federale, usano la nozione di “Nutzungsrecht für Eigengebrauch” e non di “Nutzniessung”, di “droit de jouissance” e non di “usufruit” (cfr. RF 2002 p. 322 = StE 2002 B 25.3 n. 28; giurisprudenza criticata da Merlino, op. cit., n. 103 ad art. 21 LIFD, p. 526 e autori citati). Nel caso in esame, quindi, nonostante fosse a conoscenza dell'esistenza dell'usufrutto a favore della madre del ricorrente, l'autorità fiscale, viste le dichiarazioni fiscali presentate dal ricorrente, l'Ufficio

di tassazione ha verosimilmente ritenuto che fosse il figlio ad avere il godimento effettivo dell'immobile. 2.4. Ne consegue che il ricorrente non ha addotto alcun motivo di revisione delle decisioni già passate in giudicato. 3. 3.1. Ma anche volendo ammettere che l'autorità di tassazione abbia commesso un errore nell'attribuzione del reddito litigioso, una revisione delle tassazioni in discussione sarebbe in ogni caso esclusa. 3.2. Come già ricordato, infatti, 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; art. 51 cpv. 2 LAID). La giurisprudenza del Tribunale federale esige dal contribuente una certa diligenza nella salvaguardia dei suoi diritti nel contesto della procedura di tassazione. Egli non può in particolare avvalersi del rimedio della revisione per invocare argomenti che ha ommesso di sollevare nella procedura di ricorso ordinaria (cfr. le sentenze 2P.34/2006 e 2A.56/2006 del 16 giugno 2006, in: RtiD I-2007 n. 16t consid. 3.3; DTF 111 Ib 209 consid. 1; sentenza 2A.451/1996 del 21 maggio 1997, in: ASA 67 p. 391 consid. 3d). Al contribuente spetta sempre e comunque l'incombenza di controllare la decisione di tassazione nel momento in cui la riceve e di sollevare le proprie censure tramite i rimedi giuridici ordinari. Decidere diversamente significherebbe infatti abolire ogni distinzione tra mezzi d'impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione, che in virtù del principio della certezza del diritto non può in nessun caso supplire ad un'omissione imputabile agli stessi contribuenti (si veda anche decisione CDT n. 80.2012.72 del 12.11.2012). 3.3. Nel caso che qui ci occupa, il contribuente riconosce il proprio errore, pur rimproverando all'autorità di tassazione di non essersene accorta. Non si può negare tuttavia che, se il contribuente avesse usato la diligenza che ci si poteva e doveva da lui aspettare, avrebbe facilmente potuto accorgersi del suo errore e presentare, entro i termini fissati dalla legge, un reclamo, ossia un mezzo di impugnazione ordinario. Non si può d'altronde ignorare il lungo tempo trascorso fra l'intimazione della prima decisione di tassazione contestata (11 febbraio 2009) e l'inoltro dell'istanza di revisione (23 gennaio 2019). In queste circostanze, non si vede come il ricorrente possa rimproverare all'Ufficio di tassazione di non essersi avveduto dell'errore, se lui stesso lo ha rilevato quasi dieci anni dopo. 3.4. Quanto alla doppia imposizione lamentata dal contribuente, si rileva che l'insorgente non ha prodotto i relativi giustificativi atti a comprovarne l'esistenza. L'onere della prova, secondo un principio generale della procedura fiscale, è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono a escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). In ogni caso, quella lamentata dal ricorrente non è certo una doppia imposizione che giustifica la revisione di una decisione di tassazione passata in giudicato, secondo l'art. 232 cpv. 1 lett. d LT. Con il menzionato motivo di revisione, il legislatore ha voluto tener conto dei casi in cui si verifica una doppia imposizione internazionale o intercantonale (cfr. p. es. la sentenza CDT n. 80.2017.249 del 24.5.2018 consid. 2). Nel caso in discussione, secondo le stesse affermazioni dell'insorgente, la doppia imposizione dipenderebbe invece dal fatto che anche sua madre, usufruttuaria, avrebbe dichiarato lo stesso reddito, quale contribuente ticinese. 4. 4.1. Il ricorrente sostiene infine che l'autorità di tassazione avrebbe riconosciuto il proprio errore, accogliendo il reclamo da lui interposto contro la tassazione relativa al periodo fiscale 2017. 4.2. A tale riguardo, va ricordato che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, un ricorrente non può pretendere di ottenere un trattamento più favorevole appellandosi al principio della buona fede (art. 9 Cost.). In effetti, il diritto

tributario è marcato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l'esigenza di legalità (DTF 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). In virtù di tale esigenza, l'autorità di tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da sue eventuali decisioni adottate precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto di principio alcuna assicurazione per notifiche ulteriori (cfr. sentenza 2C\_260/2008 del 6 agosto 2008, in RtiD I-2009 n. 20t, consid. 4.2; sentenza 2P.250/2004 del 13 giugno 2005, in RtiD II-2005 n. 10t, consid. 6.3; sentenza 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in R DAT II-2003 n. 15t, consid. 5.3; sentenza 2A.62/1997 del 3 maggio 1999, in: ASA 69 p. 793, consid. 2). 4.3. Se una decisione di tassazione non implica un'assicurazione a favore del contribuente, in relazione ai periodi fiscali successivi, non si può certo pretendere che il contribuente possa invocare la buona fede per ottenere che una decisione relativa a un periodo precedente, già passata in giudicato, sia modificata alla luce della decisione più favorevole, riferita a un periodo successivo. Il fatto che, dopo il reclamo interposto dal contribuente contro la decisione di tassazione 2017, l'autorità fiscale abbia modificato la decisione di tassazione per quest'ultimo periodo fiscale, non giustifica pertanto la revisione delle decisioni relative ai periodi fiscali precedenti, ormai passate in giudicato. 5. Per tutti i motivi che precedono, il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia

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