

TI_GERICHTE 80.2019.218 vom 17. Juni 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-06-17, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.218

FR: TI_GERICHTE 80.2019.218 du 17 juin 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.218 del 17 giugno 2019

Regeste

Procedura: revisione, reddito imposto due volte, errore nella contabilità, colpa dei contribuenti

Erwägungen

E. 1

(di seguito: UT RS 1) in data 14 marzo 2019. B. Il 16 maggio 2019, l'UT RS 1 dichiarava l'istanza di revisione IC/IFD 2012-2015 irricevibile in quanto tardiva, sostenendo "che la scoperta dell'errore contabile sarebbe stata fatta solo all'inizio del 2019 al momento dell'allestimento della dichiarazione d'imposta del 2017 (consegnata all'ufficio di tassazione il 14.03.2019) e che esso è da imputare esclusivamente alla mancanza di un dettaglio, il nome della signora RI 2, sugli accrediti bancari degli anni precedenti. Al contrario dall'esame della documentazione risulta che almeno dall'ottobre del 2017 sugli avvisi di accredito della Banca _____ figura la menzione del suo motivo: stipendio RI 2. In aggiunta si osserva che la domanda di revisione non contempla il 2016 la cui dichiarazione è stata presentata il 14.03.2018 e la decisione intimata il 28.03.2018. Si suppone quindi che nell'allestimento della contabilità dello studio medico del 2016 delle presenze dello stipendio della signora RI 2 se ne sia tenuto conto". C. Il 12 giugno 2019, i contribuenti presentavano reclamo contestando l'irricevibilità dell'istanza di revisione, giudicata tardiva. Sottolineavano nuovamente di essersi accorti dell'errore solo con l'allestimento della DI 2017, avvenuto tra febbraio e marzo 2019. A tale proposito, trasmettevano "alcuni esempi a campione degli estratti del conto corrente bancario presso la banca _____ nei quali sono stati evidenziati gli accrediti " _____" dall'anno 2012 all'anno 2015". Ribadivano che "a rendere ancora più difficoltosa la distinzione tra l'una e l'altra cosa non è da sottovalutare il fatto che gli importi non sono mai gli stessi. Anche per il contribuente stesso, a fronte di una Cifra d'Affari di ca. Chf 500'000 annui, accorgersi di una differenza di Fr. 35/40'000.- annui non è evidente". A sostegno della tempestività dell'istanza di revisione, la rappresentante dei contribuenti adduceva che "la Banca _____ ha modificato il sistema informatico nel corso dell'anno 2017, momento in cui è stata inserita la menzione "stipendio RI 2" negli avvisi di accredito. La contabilità 2016 è stata registrata nel 2017 quindi disponendo già dei nuovi estratti bancari di conseguenza lo stipendio della Signora RI 2 è stato registrato correttamente. Il quel momento tuttavia nessuno si è reso conto della problematica precedente [...] già tra gli anni 2012 e 2015 vi erano delle differenze nel saldo del conto "Altre entrate professionali". Il dubbio reale tuttavia è sorto quando, in occasione della presentazione della dichiarazione fiscale 2017 avvenuto a fine febbraio/inizio marzo 2019, abbiamo fatto notare al dottore la diminuzione delle Altre Entrate professionali nel 2016 e il successivo aumento nel 2017 dovuto anche alla collaborazione con la _____". D. Con decisione del 17 giugno

2019, l'autorità di tassazione respingeva il reclamo, sottolineando la tardività dell'istanza, presentata il 15 maggio 2019, ovvero oltre i 90 giorni previsti dalla scoperta del motivo di revisione che - per l'UT RS 1 -si computavano a partire dal momento dell'allestimento della contabilità 2016 o al massimo della presentazione della DI 2016, avvenuta nel marzo 2018.

E. Con il ricorso del 12 luglio 2019, riprendendo le argomentazioni già sollevate nell'ambito della procedura presso l'autorità di tassazione, la rappresentante dei contribuenti aggiunge che “nel corso del 2017 negli estratti conto della banca è risultata visibile la causale “stipendio RI 2” e di conseguenza il salario è stato correttamente registrato nel conto “Privato” del dottore e dichiarato come reddito da attività dipendente della moglie [...] In quel momento tuttavia nessuno si è reso conto della problematica precedente a causa del fatto che il conto “Altre entrate professionali” era soggetto a fluttuazioni. Nell'anno 2016 inoltre il conto “Onorari” (ovvero i Ricavi diretti dai pazienti rispettivamente dalle Casse Malati), presentava un incremento e di conseguenza la Cifra d'Affari annua complessiva risultava stabile” (v. ric., p. 2). F. La Divisione delle contribuzioni ha trasmesso alla Camera di diritto tributario l'intero incarto fiscale 2012-2017 dei contribuenti senza presentare osservazioni in merito al ricorso. Diritto

E. 1.1

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 risp. art. 232 cpv. 1 lett. a-c LT). 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 un rimedio giuridico straordinario, sussidiario, che non deve svuotare del loro significato i rimedi giuridici ordinari (cfr. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III parte, art. 102-222 LIFD, Basilea 2015, p. 764, n. 1 ad art. 147 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter [a cura di], Handkommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3 a ed., Zurigo 2016, p. 1556, n. 5 ad art. 147 LIFD). Pertanto, essa si limita ad analizzare unicamente quei fattori della tassazione che potrebbero motivare una revisione (cfr. Casanova / Dubey, Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ed., Basilea 2017, p. 1806, n. 3 ad art. 149 LIFD), ovvero correggere un'eventuale sovraimposizione (cfr.

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter [a cura di], op. cit., p. 1557, n. 11 ad art. 147 LIFD). La procedura di revisione ha quale scopo l'eliminazione del difetto originario di cui soffre la decisione di tassazione. In questo senso, il motivo di revisione deve concernere i fatti nuovi e i relativi mezzi di prova, utili a stabilire le circostanze fattuali rilevanti per la decisione e rendere possibile una nuova valutazione sulla base di presupposti migliori. I fatti sono gli elementi che nella fattispecie concreta costituiscono l'insieme delle circostanze fattuali rilevanti (non solo l'effettivo accertamento dell'autorità inferiore, bensì tutti i documenti versati agli atti). I mezzi di prova servono a dimostrare l'esistenza o meno di un fatto (cfr. TF, sentenza no. 2C_706/2017 del 5 maggio 2017, consid. 3.2.2.;

Zweifel/Beusch/Casanova/Hunziker , Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2 a ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2018 , p. 436, n. 70). I fatti sono rilevanti se la loro esistenza è atta ad influenzare la decisione in senso favorevole al contribuente, modificando quindi le circostanze fattuali (cfr. Zweifel/Beusch/Casanova/Hunziker , op. cit., p. 436, n. 71; Casanova/Dubey , Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ed., Basilea 2017, p. 1800, n. 5 ad art. 147 LIFD). Nell'ambito di una revisione, è nuovo il fatto che era sconosciuto al momento della decisione (cfr. Casanova/Dubey , op. cit., p. 1800, n. 6 ad art. 147 LIFD). I fatti nuovi esistono quindi già al momento della decisione ma non sono conosciuti dall'istante. In altri termini, i fatti nuovi rilevanti ■ atti ad influenzare favorevolmente la decisione di tassazione, giustificandone la revisione ■ sono considerati unicamente se retroagiscono alla data dell'emissione della decisione, facendo apparire errato o incompleto l'accertamento della fattispecie intrapreso all'epoca (cfr. Zweifel/Beuch/Casanova/Hunziker , op. cit., p. 436, n. 71; Casanova/Dubey , op. cit., p. 1800, n. 6 ad art. 147 LIFD; v. anche CDT, sentenza no. 80.2012.229 del 7 marzo 2013, consid. 2.2).

E. 1.3

Tuttavia, 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. 147 cpv. 2 LIFD risp. art. 232 cpv. 2 LT; v. anche CDT, sentenza no.80.2015.242 dell'11 aprile 2016, consid. 3.1). 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, ammettendo automaticamente la revisione, significherebbe abolire ogni distinzione tra mezzi di impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione, che non può supplire a un'omissione imputabile allo stesso contribuente (o al suo rappresentante), che ha diritto di avvalersi dei rimedi giuridici ordinari (cfr. Zweifel/Beusch/Casanova/Hunziker , op. cit., p. 441, n. 82; p. es. TF, sentenza no. 2C_47/2016 e no. 2C_48/2016 del 22 agosto 2016, consid. 3.2 con riferimenti; inoltre: Locher , Kommentar zum DBG, op. cit., p. 773 ss, n. 30 ss ad art. 147 LIFD). Per esempio, la revisione è esclusa, 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 (cfr. Casanova , Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in: ASA 61 p. 450 s.).

E. 1.4

Ai sensi dell'art. 148 LIFD risp. art. 233 LT, la domanda di revisione - che compete all'autorità che ha emanato la decisione (art. 149 cpv. 1 risp. art. 234 cpv. 1 LT) - deve essere presentata entro novanta giorni dalla scoperta del motivo di revisione, ma al più tardi entro dieci anni dalla notifica della decisione o della sentenza. La disposizione cantonale differenzia il termine in funzione della fattispecie, ovvero entro novanta giorni per i casi previsti dalle lettere a), b) e c) del capoverso 1 dell'art. 232 risp. entro trenta giorni per il caso della lettera d) del medesimo articolo. Il rispetto di questi termini costituisce un presupposto di ricevibilità della domanda di revisione e non una questione di merito, diversamente dalla questione se l'istante abbia tardato a scoprire il motivo di revisione indicato (cfr. Casanova/Dubey , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ed., Basilea 2017, p. 1805, n. 4 ad art. 149 LIFD; TF, sentenza

no. 4A_247/2014 del 23 settembre 2014, consid. 2.3). Per stabilire se il termine di 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione ai sensi degli art. 148 LIFD risp. art. 233 LT è rispettato, occorre determinare il momento in cui il ricorrente ha scoperto l'esistenza del motivo di revisione (dies a quo) ovvero il momento in cui l'istante ha scoperto di disporre dei necessari indizi dell'esistenza di un motivo di revisione ed essere in grado di far valere e di motivare l'istanza di revisione con fondate speranze di successo (cfr. Looser , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3 a ed., Basilea 2017, p. 2483, n. 1 ad art. 148 LIFD).

E. 2.1

Nel caso di specie, per i ricorrenti il motivo di revisione risiederebbe nel fatto che “il salario della signora RI 2 risulta tassato due volte. Una volta quale reddito “_____” nella contabilità del marito, Dr. Med. RI 1, titolare di un studio medico e tassato quale indipendente, mentre la seconda volta quale reddito dipendente della Sig. ra RI 2”. A loro dire, “il problema nasce dal fatto che il salario percepito dall’_____ è sempre stato accreditato sul conto corrente bancario aziendale del marito presso la Banca _____ di _____ rubricato “Studio Medico” [...] senza particolari menzioni. A causa del fatto che anche tra lo stesso Dr. Med. RI 1 e l’_____ è in essere una collaborazione e di conseguenza anch’esso incassa degli onorari, in questi anni nessuno ha mai supposto che parte degli accrediti fossero riconducibili alla Signora RI 2. I versamenti da parte dell’_____ contabilmente venivano accreditati al conto “Altre entrate professionali”” (v. ric., p. 2). Con queste considerazioni, tuttavia, gli insorgenti non invocano uno dei presupposti cui la legge subordina la revisione di una decisione di tassazione passata in giudicato. Seguendo il loro ragionamento, l'autorità di tassazione ha ritenuto che il “fatto” o il “mezzo di prova” addotto dai contribuenti dovesse essere ricercato nella “modifica del sistema informatico” della Banca _____, intervenuto nel corso del 2017. Mentre infatti, in precedenza, la banca inviava ai suoi clienti degli avvisi di accredito, per lo stipendio di RI 2, indicando solo che il versamento proveniva dall’EOC, dal 2017, invece, ha incominciato a menzionare anche il fatto che si trattava dello stipendio della contribuente. Inoltre, già la contabilità del 2016 aveva ommesso la registrazione dello stipendio in discussione, a dimostrazione del fatto che, quando è stata allestita, ci si era già avveduti del problema precedentemente evocato. Su questi presupposti, l’Ufficio di tassazione ha ritenuto che l’istanza di revisione, presentata solo nel 2019, fosse tardiva, per il fatto che, dalla scoperta del preteso motivo di revisione, erano trascorsi ben più di 90 giorni. Nel loro ricorso, i contribuenti obiettano che la contabilità relativa al 2017 sarebbe stata registrata solo all’inizio del 2019. Quanto alla contabilità del 2016, nella quale lo stipendio di RI 2 era già stato correttamente escluso dai ricavi del marito, i ricorrenti argomentano che già disponevano dei “nuovi estratti bancari”, quando, all’inizio del 2018, hanno registrato la contabilità del 2016. Non si sarebbero tuttavia accorti subito dell'errore contenuto nelle dichiarazioni dei periodi precedenti.

E. 2.2

È escluso che nei fatti descritti sia ravvisabile un motivo di revisione secondo gli articoli 147 cpv. 1 LIFD e 232 cpv. 1 LT. In effetti, la ragione per cui sarebbe intervenuta la doppia imposizione dello stipendio percepito da RI 2 è chiaramente riconducibile a un errore commesso da chi ha allestito la contabilità dell’attività professionale di RI 1. Il fatto che questo errore possa essere stato favorito dalle modalità in cui avveniva la comunicazione degli accrediti, da parte della banca presso cui i contribuenti sono titolari dei loro conti, non

basta certamente a far assurgere la pretesa modifica del sistema informatico della banca a motivo di revisione delle decisioni di tassazione di ben quattro periodi fiscali.

E. 2.3

D'altra parte, come già rilevato, la legge esclude 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. 147 cpv. 2 LIFD risp. art. 232 cpv. 2 LT). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, si può di principio supporre che il contribuente conosca la sua situazione patrimoniale e che non appena ricevuta la decisione di tassazione la verifichi e critichi tempestivamente eventuali errori. Egli non può avvalersi del rimedio della revisione per invocare argomenti che ha ommesso di sollevare nella procedura di ricorso ordinaria (TF, sentenza no. 2P.34/2006 e no. 2A.52/2006 del 16 giugno 2006, consid. 3.3 con riferimenti). Nessuno meglio dei contribuenti conosceva i redditi da loro conseguiti e poteva pertanto verificare se quanto risultava dal conto economico e poi dalla decisione di tassazione, basata su quest'ultimo, corrispondesse a quanto effettivamente guadagnato. Che ai ricorrenti si possa rimproverare una certa negligenza traspare - tra le righe - anche negli scritti di reclamo e di ricorso ("in quel momento tuttavia nessuno si è reso conto della problematica precedente"). In queste circostanze, la revisione è esclusa, in quanto il motivo invocato avrebbe potuto essere fatto valere già nel corso della procedura ordinaria.

E. 2.4

Il fatto che non vi sia un motivo di revisione consente di lasciare aperta la questione della tempestività dell'istanza di revisione (v. p. es. sentenza del TF n. 2C_706/2017 del 5 ottobre 2017, consid. 3.3.1.). È innegabile tuttavia che, se il motivo di revisione fosse stato quello addotto dagli insorgenti, la loro istanza di revisione sarebbe stata manifestamente tardiva. La pretesa modifica del sistema informatico della banca, che avrebbe fatto emergere l'errore contenuto nei conti dell'attività professionale degli anni dal 2012 al 2015, è intervenuta infatti nel 2017. Sebbene i ricorrenti obiettino che "la contabilità 2016 è stata registrata ad inizio 2018 mentre la contabilità 2017 ad inizio 2019", essi stessi riconoscono che "la contabilità 2016 è stata quindi allestita disponendo già dei nuovi estratti bancari", con la conseguenza che "lo stipendio della signora _____ è stato registrato correttamente" (cfr. ric., p. 2). È allora evidente che, nel corso del 2017, i contribuenti e chi si occupava della contabilità dello studio medico abbiano preso atto della necessità di verificare la causale degli accrediti provenienti dall'_____, anche ai fini dell'allestimento dei conti relativi al 2016. Nulla impediva di estendere tale verifica anche ai periodi precedenti, senza aspettare ancora fino al 2019. Per le ragioni che precedono, la questione non merita tuttavia di essere ulteriormente approfondita.

E. 3

Il ricorso è pertanto respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT, dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 2'900.- b. nelle spese di cancelleria di _____ complessivi fr. 100.- per un totale di _____ fr. 3'000.- sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il presente. Copia per conoscenza: - municipio di _____ . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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