

TI_GERICHTE 80.2019.75 vom 5. Oktober 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-10-05, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.75

FR: TI_GERICHTE 80.2019.75 du 5 octobre 2020

IT: TI_GERICHTE 80.2019.75 del 5 ottobre 2020

Regeste

Procedura: revisione, reddito imponibile, pretesa donazione dal padre residente all'estero, versamenti provenienti da società

Erwägungen

E. 1.1

La ricorrente censura preliminarmente una violazione del suo diritto di essere sentita. In particolare modo, l'UT non avrebbe accettato i mezzi di prova " debitamente presentati ". Inoltre, la contribuente si duole del fatto che l'autorità fiscale non avrebbe interrogato suo padre in merito ai versamenti ricevuti durante gli anni in questione.

E. 1.2

Secondo costante giurisprudenza del Tribunale federale, il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., comprende tra l'altro il diritto per la parte interessata di offrire mezzi di prova su punti rilevanti e di esigerne l'assunzione, di partecipare alla stessa e di potersi esprimere sulle relative risultanze nella misura in cui possano influire sulla decisione. Il diritto di far amministrare delle prove presuppone tuttavia che il fatto da provare sia pertinente, che il mezzo di prova proposto sia necessario per constatare questo fatto e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. D'altra parte, quand'anche la prova offerta risulti di per sé lecita, tale garanzia costituzionale non impedisce all'autorità di porre un termine all'istruttoria, allorquando le prove assunte le hanno permesso di formarsi una propria convinzione e, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove richieste, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione (cfr. sentenza 2C_578/2014 e 2C_579/2014 del 10 novembre 2014 consid. 3.2 con rinvii). Per quanto riguarda le imposte in discussione, il diritto ad offrire prove pertinenti e ad ottenerne l'assunzione è inoltre ribadito dall'art. 115 in relazione con l'art. 142 LIFD e dall'art. 188 in relazione con l'art. 228 LT.

E. 1.3

Non è del tutto chiaro se la censura relativa alla violazione del diritto di essere sentito, nella fattispecie, si riferisca alla procedura di tassazione oppure alla procedura di revisione. In entrambi i casi, la testimonianza del padre della ricorrente non sarebbe stata decisiva e l'autorità poteva pertanto procedere a un apprezzamento anticipato delle prove. Come meglio si dirà nel seguito della motivazione, i versamenti di cui ha beneficiato la ricorrente provenivano da una società di capitali con sede _____ e un'eventuale audizione del padre della contribuente non avrebbe potuto superare i dubbi che una simile situazione lasciava sussistere. Non vi è dunque stata alcuna violazione del diritto di essere sentito.

E. 2.1

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. 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

Anche una "valutazione completamente errata" dei fatti non potrebbe comunque essere considerata una violazione di "principi essenziali della procedura", così come preteso dagli articoli 147 cpv. 1 lett. b LIFD e 232 cpv. 1 lett. b LT. Un simile motivo di revisione è pensato unicamente per le ipotesi in cui una motivazione errata o carente abbia dissuaso il contribuente dal presentare un reclamo tempestivo (Casanova/Dubey , op. cit., n. 8 ad art. 147 LIFD, p. 1801). Non vi rientrano, per contro, l'assunzione errata, o arbitraria, di una prova e neppure un errore nella sussunzione (errore nei fatti o applicazione errata del diritto), poiché altrimenti si finirebbe per abolire ogni distinzione tra mezzi d'impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione.

E. 3.1

Deve dapprima essere sottolineato il fatto che la ricorrente non dimostra che le decisioni passate in giudicato, di cui ha chiesto la revisione, contengano degli errori, per i quali le

stesse dovrebbero essere modificate “a vantaggio del contribuente”. Sostanzialmente, la contribuente e il marito, nei periodi fiscali litigiosi hanno avuto un tenore di vita piuttosto elevato, pur disponendo di redditi e di capitali modesti. Per giustificare il dispendio, hanno dichiarato di aver beneficiato di donazioni da parte del padre della ricorrente. Richiesti di documentare le liberalità in questione, hanno prodotto documentazione che attesta dei versamenti provenienti da una società olandese, _____ BV. Non ritenendo che tali prestazioni potessero essere qualificate donazioni del genitore, l'autorità di tassazione ha negato trattarsi di proventi esenti dall'imposta sul reddito e ha imposto quali “altri redditi” l'ammanto di liquidità che emergeva dal calcolo delle entrate e delle uscite. Non si vede come tale decisione possa essere considerata errata o addirittura arbitraria.

E. 3.2

Secondo gli articoli 16 LIFD e 15 cpv. 1 LT, sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici. Analoga formulazione è prevista dall'art. 7 cpv. 1 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID). Come ha ripetutamente sottolineato il Tribunale federale, il legislatore ha in tal modo fatto proprio il principio dell'imposizione del reddito netto globale (“Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung”). L'art. 16 cpv. 1 LIFD (e, di riflesso, l'art. 15 cpv. 1 LT) contiene dunque una clausola generale, che è completata, agli articoli da 17 a 23 LIFD (da 16 a 22 LT), da una lista esemplificativa di diverse componenti reddituali e da un elenco tassativo di redditi esenti dall'imposta (DTF 125 II 113 = ASA 67 p. 644 = RDAF 1999 II 385 consid. 4a). Le eccezioni, in un sistema caratterizzato da un'imposta generale sul reddito, devono essere interpretate restrittivamente (sentenza TF 2C_32/2020 del 8 giugno 2020 consid. 3.2). Nell'elenco delle stesse rientra l'incremento patrimoniale derivante da eredità, legato, donazione o liquidazione del regime matrimoniale (art. 24 lett. a LIFD; art. 7 cpv. 4 lett. c LAID; art. 23 lett. a LT)

E. 3.3

Le donazioni sono quindi esenti dall'imposta diretta sul reddito al fine di evitare la doppia imposizione con l'imposta di donazione, che viene riscossa praticamente da tutti i Cantoni e che è di loro esclusiva competenza. Nel diritto civile, si considera donazione ogni liberalità tra i vivi con la quale taluno arricchisce un altro coi propri beni senza prestazione corrispondente (art. 239 cpv. 1 CO). La nozione fiscale di donazione non si sovrappone necessariamente del tutto a quella di diritto civile; può infatti comportare delle particolarità dovute allo scopo della legge o a motivi pratici. Tuttavia, i criteri dell'atto di attribuzione tra vivi, della gratuità e dell'animus donandi sono comuni (sentenza TF 2C_32/2020 del 8 giugno 2020 consid. 3.3).

E. 3.4

Come affermato anche dal Tribunale federale, una società di capitali in linea di principio non fa alcuna donazione. Le sue prestazioni si fondano su motivazioni economiche e non sull'intenzione di favorire una persona. Di conseguenza, i contratti che stipula con terzi vicini devono rispettare il criterio della libera concorrenza (“dealing at arm's length”) (sentenza TF 2C_655/2018 consid. 3.4 e giurisprudenza citata).

E. 3.5

Nella decisione del 1° giugno 2017, con cui ha respinto il reclamo della contribuente e del marito, l'Ufficio di tassazione ha argomentato che “della dichiarata donazione da parte dei genitori all'estero non è presentata alcuna comprova”, che “per la documentazione prodotta

i versamenti erano riconducibili a società di capitali estera” e che non si poteva “in alcun modo ricondurre la proprietà dei capitali ricevuti alle persone dei genitori” . La motivazione della decisione, che tiene conto dei mezzi di prova forniti dai reclamanti, appare conforme alla legge e alla giurisprudenza. Proprio perché i versamenti di cui hanno beneficiato i contribuenti provenivano da una società, peraltro con sede all'estero, l'Ufficio di tassazione ha legittimamente ritenuto che non fosse provata la natura di donazione degli stessi. Anche volendo ritenere provato il fatto che il padre dell'insorgente sia azionista della società, ciò non è sufficiente per concludere che vi sia stata una liberalità del genitore a favore della figlia. Non è infatti noto a quale titolo la società abbia proceduto ai pagamenti in questione. Solo nella procedura di revisione la contribuente ha prodotto copia di decisioni dell'autorità fiscale olandese, relative all'imposta di donazione pagata per liberalità che il padre le ha concesso negli anni 2011, 2012 e 2013. Gli importi delle donazioni in questione non corrispondono tuttavia con quelli dichiarati dalla ricorrente.

E. 3.6

Indipendentemente dall'esistenza di un motivo di revisione, la ricorrente non ha dimostrato pertanto che le decisioni di tassazione di cui ha chiesto la revisione siano viziate da errori a suo sfavore.

E. 4.1

L'insorgente non ha tuttavia neppure comprovato l'esistenza di un motivo di revisione. Nel suo ricorso, rimprovera all'autorità di tassazione la violazione di un principio essenziale della procedura nella misura in cui la motivazione delle sue decisioni era “chiaramente insufficiente” e non ha preso in considerazione un fatto rilevante e determinante.

E. 4.2

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 (DTF 111 Ib 209, consid. 1; STF 2P.34/2006 e 2A.56/2006 del 16 giugno 2006, in: RtiD I-2007, n. 16t consid. 3.3; CDT 80.2018.266 del 31 maggio 2019, consid. 3.5). Al contribuente incombe sempre l'obbligo di controllare la decisione di tassazione al momento in cui la riceve e di sollevare le proprie censure tramite i rimedi giuridici ordinari. Decidere diversamente vorrebbe dire abolire qualunque tipo di 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 (DTF 111 Ib 210; 105 Ib 252, consid. 3b; CDT 80.2012.72 del 12 novembre 2012, consid. 3.2 con riferimenti).

E. 4.3

Nell'ambito della procedura ordinaria, come già ricordato, la ricorrente aveva presentato due reclami, il 10 luglio 2015 contro la decisione di tassazione d'ufficio IC/IFD 2010, e il 22 febbraio 2017 contro la decisione di tassazione IC/IFD 2011. Nel reclamo per il periodo fiscale 2010, la contribuente evidenziava che l'autorità non avrebbe riconosciuto una donazione del _____ alla figlia di € 35'000.--. Produceva quindi un giustificativo della contabilità della _____, da cui si doveva evincere che questo importo sarebbe stato addebitato al _____, e chiedeva quindi che la donazione venisse riconosciuta. Con il reclamo del 22 febbraio 2017 invece, la signora RI 1 evidenziava che: · L'aumento dei redditi non può essere accettato. · L'aumento della sostanza non può essere accettata. ·

Purtroppo ai nostri clienti non è ancora stato possibile procurare tutta la documentazione richiesta da parte nostra per documentare il presente reclamo. · Non appena possibile sarà nostra premura inviarvi la documentazione mancante. Nelle decisioni su reclamo, l'autorità ha debitamente motivato e argomentato le ragioni per cui non ha riconosciuto le pretese donazioni da parte del padre della contribuente. Va anzi evidenziato che, in merito alla procedura per la tassazione del 2010, la ricorrente non ha prodotto la documentazione richiesta e il suo rappresentante non si è nemmeno presentato all'audizione cui era stato citato dall'UT. Già per questi motivi le censure della ricorrente sono difficilmente comprensibili.

E. 4.4

Come visto, lo scopo della revisione non è quello di consentire al contribuente di rimediare a proprie omissioni nell'ambito della procedura ordinaria. Nel caso di specie la contribuente, se avesse ritenuto che l'autorità di tassazione non aveva debitamente preso in considerazione alcuni documenti, o se avesse ritenuto insufficiente la sua motivazione, avrebbe potuto (e dovuto) interporre ricorso contro le decisioni su reclamo per le tassazioni 2010 e 2011 e (perlomeno) reclamo contro le decisioni di tassazione per i periodi fiscali 2012 e 2013, cosa che invece ha omesso dal fare. Invece, ha lasciato che le decisioni citate passassero in giudicato.

E. 4.5

Nel proprio ricorso, la signora RI 1 rileva inoltre di aver avuto “ gravi problemi di salute ” e di aver dovuto seguire “ un trattamento medico nel corso degli anni menzionati nel presente ricorso ”. In particolare sarebbe “ stata a più riprese ricoverata in ospedale e anche attualmente [l'11 febbraio 2019, ndr] si trova in ospedale nei Paesi Bassi ”. Infine, il suo allora “ imminente divorzio conflittuale ” avrebbe complicato la sua posizione, siccome era il marito a occuparsi della gestione degli affari fiscali e famigliari. Va anzitutto sottolineato che la malattia non costituisce un motivo di revisione di una decisione di tassazione passata in giudicato, ma tutt'al più giustifica una restituzione dei termini di reclamo e di ricorso (art. 133 cpv. 3 LIFD; art. 192 cpv. 5 LT). In ogni caso, l'insorgente non produce documento alcuno a sostegno delle proprie affermazioni, di modo che le stesse vanno integralmente respinte, siccome incombeva a lei l'onere della prova.

E. 4.6

Anche la critica relativa alla violazione della “massima inquisitoria” e della ripartizione dell'onere della prova si rivela infondata. In applicazione analogica della regola generale prevista dall'art. 8 CC, nella procedura fiscale l'onere della prova 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 ad 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). Ora, nella fattispecie, la contribuente aveva l'onere di comprovare che i proventi conseguiti costituivano donazioni e rientravano pertanto tra i redditi esenti dall'imposta (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C_842/2009 del 21.5.2010 consid. 3.4). Quanto al rimprovero, rivolto all'autorità fiscale, di non aver richiesto “informazioni complementari nel caso in cui sussista un qualsiasi dubbio sulla qualificazione di un fatto”, si è già ricordato che l'Ufficio di tassazione si è a più riprese rivolto alla contribuente, tramite chi la rappresentava in quelle procedure, chiedendo l'invio di documentazione.

E. 4.7

Vista l'assenza di un motivo di revisione, può essere lasciata aperta la questione se la domanda di revisione fosse tempestiva o meno. Va ricordato che, ai sensi degli artt. 233 LT e 148 LIFD, la domanda di revisione deve essere presentata entro novanta giorni dalla scoperta del motivo di revisione. Nel caso di specie, nella propria istanza del 29 ottobre 2018, la contribuente ha semplicemente indicato che “ la presente domanda viene presentata entro 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione ”, senza tuttavia motivare minimamente tale posizione. La stessa insorgente aveva verosimilmente dei dubbi circa il momento in cui sarebbe intervenuta la “scoperta” del preteso motivo di revisione.

E. 4.8

Ne consegue quindi che, non avendo la qui ricorrente agito tempestivamente in sede di procedura ordinaria, ella non può avvalersi ora del rimedio della revisione, siccome verrebbe meno la straordinarietà di questo mezzo di ricorso.

E. 5.1

L'insorgente lamenta in via subordinata un errore di scrittura ai sensi dell'art. 150 LIFD, siccome l'autorità avrebbe erroneamente descritto le donazioni come “altri redditi” nelle decisioni di tassazione.

E. 5.2

Secondo l'art. 235 cpv. 1 LT, di uguale tenore dell'art. 150 cpv. 1 LIFD, gli errori di calcolo e di scrittura contenuti in decisioni e sentenze cresciute in giudicato possono essere rettificati, su richiesta o d'ufficio, dall'autorità a cui sono sfuggiti, entro cinque anni dalla notificazione. Per errore va intesa unicamente una svista nel computo aritmetico degli elementi imponibili. Dottrina e giurisprudenza sono unanimi nell'affermare che tali disposizioni si riferiscono unicamente ai cosiddetti “errori di cancelleria”, che sorgono nella fase espressiva e non formativa della volontà dell'autorità che decide (lavoro manuale contrapposto al lavoro intellettuale; cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2^a ediz., Zurigo 2009, n. 4 ad art. 150 LIFD, p. 1271). Sono in particolare escluse dal campo di applicazione degli artt. 235 cpv. 1 LT e 150 cpv. 1 LIFD, le correzioni che interessano il merito della decisione, che si riferiscono cioè alla sussunzione delle disposizioni sostanziali alla fattispecie in esame (decisione TF n. 2P.273/2006 e 2A.617/2006 del 17 aprile 2007, con riferimento a: Oberson, Droit fiscal suisse, 3^a ediz., Basilea 2007, § 24 n. 12, p. 488).

E. 5.3

Nel caso di specie, il preteso errore rimproverato all'autorità fiscale non sarebbe certamente intervenuto nella fase “manuale” dell'elaborazione della decisione, come tenta invano di sostenere la ricorrente. L'autorità, esaminati gli atti prodotti da quest'ultima, ha ritenuto che i trasferimenti di denaro dichiarati dalla contribuente non fossero qualificabili come donazioni. Questa conclusione non rientra evidentemente nel concetto di un errore di scrittura e, di conseguenza, il ricorso si rivela infondato anche sotto questo aspetto.

E. 6.1

In via ancora più subordinata, la ricorrente sostiene che “ l'Amministrazione fiscale del Cantone Ticino abbia stabilito i fatti in modo manifestamente inesatto e abbia erroneamente escluso alcuni chiari elementi di prova ciò provava [sic] l'esistenza di donazioni in linea diretta ”. Rimprovera quindi all'autorità inferiore un abuso di diritto, siccome la soluzione adottata dall'Amministrazione cantonale porterebbe a un risultato scioccante che violerebbe

il principio di proporzionalità e il divieto di arbitrio.

E. 6.2

Nella misura in cui la ricorrente sottolinea la particolare gravità del vizio della decisione contestata e il risultato scioccante che comporta, va ricordato che il Tribunale federale esclude che si possa derogare ai principi che disciplinano la revisione, se il risultato della loro applicazione è scioccante e urta il senso di giustizia. Ciò derogherebbe infatti alla regola del *numerus clausus* dei motivi legali che permettono di procedere alla revisione di una decisione passata in giudicato (sentenza 2C_51/2017 del 22.5.2017 consid. 4.5 e giurisprudenza citata; v. anche sentenza CDT n. 80.2017.17 del 29.5.2019 consid. 4.3.6).

E. 6.3

A sostegno della propria tesi, la contribuente afferma che con i reclami per le tassazioni IC/IFD 2010 e 2011 aveva “ ben rivendicato che si trattava di donazioni in linea diretta nell’ambito della procedura di tassazione ordinaria ”, mentre l’autorità non avrebbe, inespiegabilmente, tenuto conto di questo fatto “ così chiaramente consolidato ”. Per quanto riguarda invece le decisioni di tassazione 2012 e 2013, nonostante ella non abbia interposto reclamo avverso le stesse, l’autorità fiscale avrebbe comunque riqualificato a torto le asserite donazioni. Questo comportamento dell’Amministrazione fiscale, a dire dell’insorgente, sarebbe parificabile all’arbitrio e, quindi, equiparabile a un abuso di diritto. Come già sottolineato, tuttavia, l’autorità ha adottato le sue decisioni, avvalendosi della documentazione prodotta dalla contribuente. Inoltre, invitata a presentarsi ed esporre le proprie ragioni personalmente, ella non ha dato seguito a tale invito. In queste circostanze, non si vede come possa essere rimproverato all’Ufficio di tassazione di aver adottato delle decisioni arbitrarie.

E. 7

Stante quanto precede, il ricorso dell’insorgente va integralmente respinto, risultando infondato in tutti i suoi aspetti. La tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico della ricorrente, integralmente soccombente. 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. 3’000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 3’100.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il prese 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.