

TI_GERICHTE 80.2021.169 vom 16. Juli 2021

TI Tribunale d'appello, 2021-07-16, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.169

FR: TI_GERICHTE 80.2021.169 du 16 juillet 2021

IT: TI_GERICHTE 80.2021.169 del 16 luglio 2021

Erwägungen

E. 14

luglio 1993) – dalla banca _____ (_____, divenuta poi _____). B. Il 12 luglio 2013, gli avvocati _____, _____, unitamente a _____, in rappresentanza di _____, hanno presentato un’istanza di revisione della decisione di tassazione dell’imposta di successione del 7 ottobre 1994. La seconda decisione di tassazione dell’imposta di successione, inerente il patrimonio “ pervenuto o da pervenire” in virtù di pretese che il defunto _____ aveva nei confronti della _____ (divenuta _____), avrebbe riguardato per l’essenziale un credito, che al momento del decesso di † _____ era contestato e sub judice . Di tale “ carenza di definitività della situazione giuridica ” si sarebbe tenuto conto nella decisione, che conteneva la seguente esplicita riserva: L’ autorità fiscale dichiara applicabile l’ art. 119 LT con la conseguenza che il termine di cui all’ art. 197 LT limitante il termine per la presentazione della revisione a 5 anni non è applicabile nella fattispecie e con l’ ulteriore conseguenza che la revisione potrà essere chiesta sulla base di una decisione passata in giudicato a condizione che l’ istanza di revisione sia presentata entro il termine di 90 giorni dall’ intimazione della decisione definitiva munita della certificazione di crescita in giudicato. Il contenzioso fra l’ istante e la _____ (_____) si sarebbe risolto con un accordo concluso il 20 gennaio 2010, con il quale _____ ed i figli si erano obbligati a restituire a _____ parte di quanto ricevuto “ (...) nel 1994 in virtù di una sentenza civile di condanna della Corte di appello di _____, riconosciuta successivamente viziata da corruzione nella persona di uno dei tre giudici che la componevano ”. Con sentenza dell’ 8 marzo 2013 (notificata il 22 maggio 2013), la Corte di appello di _____ aveva pronunciato la revocazione della sentenza della Corte di appello, risalente al 10 ottobre / 26 novembre 1990 (n. 4809), riconoscendo gli effetti dell’ accordo intervenuto tra le parti. Nella sentenza in questione, la Corte di appello aveva riconosciuto che _____ aveva restituito a _____ i seguenti importi: € 169'223'774.14 mediante restituzione in contanti; € 111'116'602.77 mediante cessione delle pretese per le imposte di successione verso lo Stato italiano; € 33'164'259.63 mediante cessione di pretese per ritenuta fiscale; € 10'267'580.07 mediante cessione delle pretese per imposte di registro verso l’ autorità italiana; € 1'430'369.48 differenza fiscale italiana. Rispetto all’ importo incassato in un primo momento (la tassazione cantonale aveva preso in considerazione l’ importo di fr. 681'278'043.70), quanto spettante a _____, a seguito della nuova sentenza della Corte di appello italiana, era pari ad € 181'106'527.76. Per tali ragioni, l’ istante chiedeva la revisione della decisione di tassazione del 7 ottobre 1994 e la sua riforma, tenendo conto di quanto ricevuto effettivamente. Per quanto concerne gli aspetti formali, l’ istanza di revisione sarebbe stata tempestiva, intervenendo nel termine fissato con verbale del 29 settembre 1994. La sentenza italiana, pronunciata l’ 8 marzo 2013, era stata intimata all’ istante il 22 maggio 2013 (passata in giudicato il 22 luglio 2013). La decisione dell’ autorità cantonale di tassazione di

“ (...) concedere all’erede di _____ la facoltà di chiedere la revisione della decisione di tassazione” sarebbe “stata riconosciuta valida già prima della sua adozione con un parere dell’allora Giudice federale avv. _____”. Tale parere sarebbe stato confermato anche da una perizia del prof. _____. Ad ogni modo, secondo l’istante, a ben vedere, la decisione di cui chiedeva la revisione non sarebbe mai passata materialmente in giudicato, giacché fondata su una situazione non ancora definita al momento della sua emanazione. Motivo per il quale l’asse ereditario sul quale esercitare l’imposizione fiscale per successione sarebbe stato quanto rimasto acquisito al patrimonio dell’istante. Quanto rimasto acquisto a _____ era pari a fr. 224'726'036.26: al tasso d’imposizione vigente al momento della decisione di tassazione – pari al 13.5% per una vedova – l’imposta dovuta risultava essere di fr. 30'338'014.90. L’imposta da restituire veniva pertanto cifrata in fr. 61'634'528.60 oltre agli interessi nel frattempo maturati dal 7 marzo 1994. All’istanza, venivano altresì allegati i pareri legali dei professori _____ ed _____. C. Il 20 settembre 2013, l’allora Capo Ufficio delle imposte di successione e donazione, rivolgendosi all’avv. _____ chiedeva la trasmissione di tutte le procure dei patrocinatori di _____, nonché la copia integrale della sentenza italiana di revocazione dell’8 marzo 2013 D. Con decisione del 7 settembre 2015, l’UISD dichiarava, in via principale, l’istanza irricevibile, poiché tardiva, e, in via subordinata, nella misura in cui era ricevibile, la respingeva. Preliminarmente, l’autorità fiscale si confrontava con il diritto applicabile. In relazione al diritto materiale, era applicabile la Legge Tributaria del 1976 (la LT del 1994 era entrata in vigore il 1.1.1995). Per quanto concerneva la procedura di revisione, l’art. 318 cpv. 1 LT 1994 prescriveva che alle domande di revisione relative a decisioni già passate in giudicato al momento dell’entrata in vigore della nuova legge (ossia il 1.1.1995) si applicassero i termini del diritto precedente. Nell’accordo del 29 settembre 1994 (verbale conclusivo) l’autorità fiscale aveva dichiarato applicabile l’art. 119 LT 1976 con la conseguenza che il termine di cui all’art. 197 LT 1976 – limitante il termine per la presentazione della revisione a 5 anni – non sarebbe stato proponibile nella fattispecie. Secondo l’autorità fiscale, un ruling fiscale non avrebbe potuto derogare a disposizioni di legge che non lasciano margine di apprezzamento in ambito interpretativo e applicativo. Secondo lo stesso Tribunale federale, i ruling dovrebbero essere interpretati in maniera restrittiva. Secondo l’UISD, sia il termine di 5 anni sancito dall’art. 197 LT 1976 sia quello di 10 anni ex art. 233 LT 1994 avrebbero dovuto essere considerati quali termini di perenzione, per i quali non sarebbe dato alcun margine di apprezzamento e non potrebbero essere oggetto di deroga tramite un ruling fiscale. Secondo l’UISD, nel caso di un’istanza di revisione basata sugli art. 119 e 196 LT 1976 sarebbe stato applicabile – per analogia – il termine di 15 anni (termine di prescrizione assoluto). Una decisione la cui modifica potrebbe essere chiesta in modo imprescrittibile avrebbe messo “in grave pericolo la sicurezza giuridica del diritto” e “lederebbe gravemente l’interesse pubblico preponderante, ciò che non era nell’intento del legislatore” e ciò quand’anche trovasse applicazione la LT 1994. Inoltre, il termine di 90 giorni ex art. 197 cpv. 1 LT 1976, entro il quale occorre far valere i motivi di revisione, sarebbe stato un termine di prescrizione relativo a carattere perentorio, applicabile alla procedura di revisione prescritta dall’art. 119 LT 1976. Secondo l’UISD, neppure tale termine sarebbe stato rispettato dall’istante. Il verbale conclusivo del 29 settembre 1994 prevedeva espressamente che tre azioni civili italiane, aperte in quel momento, sarebbero state suscettibili di permettere la revisione della tassazione della successione di † _____: il giudizio di rivalsa da parte dell’ _____; il giudizio di revocazione da parte dell’ _____; il giudizio di opposizione da parte del _____.

La volontà delle parti era quella di ancorare il motivo di revisione, nel caso in cui l'istante fosse stata condannata da un tribunale civile italiano a restituire/risarcire una certa somma all' _____, cosa che non si era tuttavia realizzata. A torto la contribuente avrebbe fondato la sua domanda di revisione sul giudizio della Corte di appello di _____ dell'8 marzo 2013. Questo procedimento era stato aperto tramite un'azione di revocazione da parte dell' _____. Il giudizio del 2013 non si pronunciava sul merito e si limitava a revocare la sentenza viziata da corruzione del 26.11.1990 (“sentenza _____”) a livello civile e riconoscere l'effetto dell'accordo transattivo intervenuto tra gli eredi _____ e la _____ del 20 gennaio 2010. Secondo l'UISD, “è stata la contribuente stessa a proporre l'accordo transattivo all' _____, la situazione non è quindi quella posta dalle condizioni di cui all'accordo del 29 settembre 1994 e non corrisponde alla volontà delle parti alla suddetta Convenzione”. Il giudizio della _____ non poteva quindi essere un motivo di revisione. Inoltre, già nel contratto preparatorio, “Preliminare di transazione” del luglio 2007, concernente il litigio _____, sarebbe stata convenuta – tra le parti in causa – una restituzione di € 200 milioni, da parte degli eredi _____ all' _____. La domanda di revisione avrebbe quindi dovuto essere eventualmente presentata già nel 2007 o comunque al più tardi nel 2010, nel rispetto del termine di 90 giorni. E. Con reclamo del 6/8 ottobre 2015, _____ – patrocinata dagli avv. _____ e _____ e da _____ – ha impugnato la decisione dell'UISD che negava la revisione della decisione di tassazione del 7 settembre 1994. Il gravame veniva suddiviso in sei specifici punti di contestazione. a. Anzitutto, l'insorgente negava che il verbale conclusivo del 29 settembre 1994 derogasse ad una disposizione di legge. All'epoca dei fatti, la decisione di cui era chiesta la revisione aveva suscitato molte preoccupazioni e discussioni, sfociate in una perizia, che il Consiglio di Stato aveva affidato all'avv. _____ (allora giudice supplente del Tribunale federale). Secondo la perizia, nel contesto della successione _____, la contestazione patrimoniale aperta nei confronti dell' _____ ([_____]) non era ancora ultimata, avendo _____ delle cause per la revoca di detta sentenza. La perizia si confrontava con la domanda se, in caso di successo delle procedure di revoca intentate dall' _____, l'imposta di successione avrebbe dovuto essere rivista, in proporzione al patrimonio eventualmente da rimborsare. Secondo il perito, le contestazioni sorte fra l'erede _____ e la banca italiana controparte sarebbero rientrate fra le fattispecie regolate all'art. 119 LT 1976, in virtù di una giurisprudenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello che interpretava l'art. 119 LT in maniera piuttosto ampia. Indicando nel verbale conclusivo che sarebbe stato applicabile l'art. 119 LT, l'autorità fiscale avrebbe agito “nel solco di una lunga e inconcussa giurisprudenza instaurata dalla Camera di diritto tributario”, con la conseguenza che la revisione della tassazione avrebbe potuto avvenire anche se le procedure pendenti in _____ si fossero concluse in un periodo superiore ai 5 anni. L'autorità fiscale sarebbe legittimata ad assumere l'impegno di dichiarare applicabile l'art. 119 LT in luogo dell'art. 197 LT 1976. Motivo per il quale, con il verbale conclusivo del 29 settembre 1994 l'autorità fiscale non avrebbe inteso derogare alle disposizioni di cui all'art. 197 LT, ma le avrebbe dichiarate inapplicabili a favore dell'art. 119 LT. Secondo la giurisprudenza dalla Camera di diritto tributario, per la revisione secondo i combinati disposti degli art. 119 e 196 LT non sarebbe stato determinante il termine di prescrizione assoluta di 5 anni di cui all'art. 197 cpv. 1 LT, in considerazione della natura provvisoria della decisione basata sull'art. 119 LT. Sempre secondo la giurisprudenza ticinese, una decisione potrebbe essere adottata in applicazione dell'art. 119

LT non soltanto in caso di contestazione tra eredi, legatari o donatari ma pure nel caso in cui terze persone avessero avanzato pretese, anche in virtù del diritto penale (cfr. RDAT II-1995 n. 10t). b. Secondo l'insorgente, la natura e la funzione dell'art. 119 LT 1976 escluderebbero che esso contenga una lacuna in merito a termini di prescrizione assoluta del diritto di chiedere una rettifica dell'imposizione. La giurisprudenza cantonale di applicazione di tale norma metterebbe l'accento sulla natura provvisoria del prelevamento dell'imposta, con l'indicazione che il termine di "(...) prescrizione assoluto non fa stato" (RDAT I-1991 n. 26t). Nel caso della successione di †_____, la decisione sarebbe stata definitiva dal punto di vista formale, ma avrebbe avuto carattere provvisorio dal punto di vista materiale. L'applicazione dell'art. 119 LT 1976 non sarebbe quindi vincolata da alcun termine di prescrizione o perenzione assoluti. c. Circa la tempestività della domanda di revisione, che l'UISD riteneva non rispettata in virtù dell'esistenza di un "preliminare di compromesso" risalente al 2007 e dell'accordo transattivo concluso tra _____ e la banca nel 2010, la reclamante rilevava che l'accordo avrebbe subordinato espressamente la sua validità alla revocazione della sentenza di condanna dell'_____ del 1990, unica procedura che poteva formalmente annullare il debito di _____ nei confronti degli eredi _____ e consentire la ripetizione dell'indebito, il cui ammontare soltanto era stato oggetto di un accordo transattivo. Secondo la reclamante, unicamente una transazione sostenuta da una sentenza di un collegio giudicante avrebbe potuto giustificare una domanda di revisione. Motivo per il quale né l'accordo preliminare del luglio 2007 né il seguente accordo transattivo del 2010 potevano giustificare una revisione della domanda di revisione della domanda di tassazione. Tali accordi avrebbero fatto seguito ad una procedura penale promossa dalla Magistratura italiana dopo l'emanazione della decisione della Corte di Cassazione del 4.5.2006, che aveva confermato, in via definitiva, la responsabilità penale per corruzione in atti giudiziari del Giudice _____, relatore ed estensore della sentenza n. 4809 del 10 ottobre./ 26 novembre 1990 della Corte di appello di _____, che aveva condannato l'_____ a pagare l'importo oggetto della successione di _____. A seguito di tale sentenza, la Magistratura italiana avrebbe perseguito per riciclaggio dell'importo ricevuto in forza di tale sentenza i figli di _____. d. In relazione al verbale conclusivo del 29 settembre 1994, la reclamante chiedeva che venisse ritenuto perfettamente valido, nella misura in cui forniva all'erede di _____ l'informazione che la domanda di revisione avrebbe dovuto essere presentata entro 90 giorni dalla crescita in giudicato della sentenza revocatoria. Infatti, nell'ipotesi in cui la condizione fissata nel verbale avesse costituito una modifica dei termini di legge, l'atto – secondo la reclamante – avrebbe vincolato l'Autorità fiscale. Sebbene il diritto tributario sia retto dal principio della legalità, giurisprudenza e dottrina riconoscerebbero – a determinate condizioni – la validità di accordi conclusi tra contribuenti e l'autorità fiscale. Nel caso concreto, nel verbale conclusivo, fissando la condizione dei "90 giorni dalla crescita in giudicato di una sentenza di revocazione", l'autorità fiscale avrebbe adottato una combinazione tra "un'intesa" (ossia un accordo concluso per regolare una concreta fattispecie al posto di un'istruzione ufficiale) ed "un'informazione o garanzia" (vale a dire un'assicurazione in merito al trattamento fiscale di eventi futuri). e. Nella denegata ipotesi in cui le precedenti tesi espone non fossero state ritenute pertinenti, la reclamante sosteneva che l'UISD, con il verbale conclusivo del 29 settembre 1994 – preceduto da una trattativa con il Cantone, che ha commissionato altresì una perizia all'avv. _____ –, avrebbe assicurato a _____ la garanzia di poter chiedere, in ogni tempo, la revisione, e meglio la "rettifica", della decisione di tassazione, qualora ne avesse fatto richiesta, entro 90 giorni

dall'emanazione di una sentenza giudiziaria cresciuta in giudicato. In virtù di quest'assicurazione, _____ avrebbe versato al fisco ticinese oltre 91 milioni di franchi. f. In via ancor più subordinata l'insorgente chiedeva di tenere in considerazione il principio fissato nell'art. 127 cpv. 2 Cost., secondo cui ogni tassazione deve rispettare il principio dell'imposizione secondo la capacità economica. Nella fattispecie, tale principio sarebbe stato manifestamente disatteso. La decisione di tassazione – della quale è richiesta la revisione – si fondava sulla provvisoria determinazione di un asse ereditario quasi due volte superiore. A fronte di un principio costituzionale di tale portata, paragonabile alla garanzia del diritto di proprietà, non si poteva che concludere per la sua natura di diritto imprescrittibile. F. a. Il 14 marzo 2018 si è svolto un incontro durante il quale l'UISD ha consegnato un memorandum del 17.7.2017 ed un primo parere del 23 settembre 2016 allestiti dal professor _____. Il 27 agosto 2018, _____ ha prodotto una contro-perizia preparata dal professor _____. b. Il 26 febbraio 2021, si è svolta una successiva udienza, presso l'Ufficio delle imposte di successione e donazione, in presenza, per _____, degli avvocati _____ e _____, nonché di _____, e, per la Divisione delle contribuzioni, della Vice Direttrice _____, nonché del Capo Ufficio dell'UISD, _____. In occasione della stessa il fisco ha consegnato ai rappresentanti della reclamante un memorandum dell'11 dicembre 2019 del professor _____ ed il parere legale sul diritto italiano del 29 luglio 2019 del professor _____ a completazione dei precedenti documenti consegnati ai rappresentanti dell'istante. G. a. Con decisione del 16 giugno 2021, l'UISD ha respinto il reclamo. In merito al diritto applicabile, ha ribadito preliminarmente che il diritto materiale applicabile era quello previgente, mentre, per quanto concerneva la procedura, in linea di principio erano applicabili le nuove norme, a meno che le stesse non risultassero meno vantaggiose per i contribuenti oppure che una norma transitoria non disciplinasse diversamente il passaggio dalla vecchia alla nuova legge. In applicazione dell'art. 318 cpv. 1 LT 1994, il termine di prescrizione assoluta per richiedere la revisione della tassazione del 7 ottobre 1994 era di cinque anni (art. 197 cpv. 1 LT 1976) e non di 10 anni (art. 233 LT 1994). Per il rimanente, il diritto procedurale era retto dalla nuova legge tributaria. b. L'insieme degli accordi conclusi con la contribuente il 27 aprile 1994, il 16 giugno 1994 ed il 29 settembre 1994 avrebbero rappresentato un accordo procedurale (“ Verständigung ”), che come tale non poteva derogare alle disposizioni di legge. L'accordo siglato tra le parti si sarebbe limitato a ricordare le circostanze che avrebbero potuto condurre ad una modifica della decisione di tassazione, ed in particolare le procedure civili pendenti in _____, che avrebbero potuto costituire un motivo di revisione della citata tassazione. Nell'accordo si precisava inoltre, che, conformemente alla giurisprudenza cantonale in vigore, il termine quinquennale di prescrizione non trovava applicazione. Le parti avevano espressamente richiamato l'art. 119 LT 1976, che permetteva allo Stato di assoggettare all'imposta di successione l'eredità ricevuta dalla vedova, nonostante l'esistenza di conflitti tra gli eredi e terzi. Lo scopo, conformemente a quanto ricordato dalla giurisprudenza cantonale (RDAT I 1991 n. 26t), sarebbe stato quello di permettere ai giudici civili di determinare l'effettivo valore dell'asse successorio. L'accordo, si riferiva unicamente alle tre cause civili ancora pendenti al momento della sua sottoscrizione, mentre l'UISD non aveva voluto legittimare, in applicazione dell'art. 119 LT 1976, la revisione della decisione di tassazione in qualsiasi momento e per qualsiasi motivo. Altri motivi di revisione avrebbero dovuto rispettare le condizioni dell'art. 197 LT 1976, segnatamente il termine relativo di 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione, ma anche il termine di prescrizione assoluta dall'entrata in

vigore della decisione oggetto di revisione. Secondo l'autorità fiscale, le circostanze che avevano portato la famiglia _____ (e non unicamente la _____) a restituire l'ingente risarcimento versato da _____ negli anni 1993 e 1994, sulla base della sentenza della Corte di Appello di _____ del 26 novembre 1990 (sentenza del Giudice _____) diventata definitiva nel 1993, non avevano tratto origine dalle tre azioni civili allora pendenti, ma erano da ricondurre ad una " situazione straordinaria e del tutto imprevedibile che non poteva certo essere presa in considerazione al momento della sottoscrizione dell'accordo conclusivo del 29.9.1994 ". L'obbligo di restituzione derivava infatti da un accordo transattivo intervenuto molti anni più tardi tra i membri della famiglia _____ (i quattro figli e la vedova) e _____, dopo che la Corte di cassazione di _____, con sentenza del 4 maggio 2006, " aveva condannato in via definitiva per corruzione in atti giudiziari, fra gli altri, il giudice _____ ". Gli eventi che avevano condotto la famiglia _____ a restituire parte degli importi ricevuti dall' _____ non rientravano pertanto fra quelli alla base dell'accordo concluso nel 1994 e non potevano di conseguenza legittimare la revisione della decisione di tassazione del 7 ottobre 1994 in ogni momento. In queste circostanze, avrebbe potuto entrare in considerazione unicamente il rimedio straordinario della revisione, secondo gli artt. 196 ss. LT 1976. L'istanza di revisione doveva rispettare il termine di relativo di 90 giorni " (...) dalla conoscenza del motivo di revisione e il termine assoluto di prescrizione di 5 anni dal momento in cui la tassazione è diventata esecutiva ". Già per tale ragione, la domanda di revisione del 12 luglio 2013, presentata a distanza di quasi 19 anni dalla decisione di tassazione del 7 ottobre 1994 doveva essere considerata ampiamente perentoria. c. Anche volendo considerare che inapplicabile il termine quinquennale previsto dall'art. 197 cpv. 1 LT 1976, l'istanza di revisione dovrebbe essere comunque considerata tardiva. Contrariamente a quanto sostenuto nel reclamo, le decisioni di tassazione basate sull'art. 119 LT 1976, seppur fondate su elementi ancora provvisori, dovrebbero essere considerate definitive. In linea di principio, i termini dell'art. 197 LT 1976 sarebbero applicabili, con l'unica eccezione del termine perentorio di 5 anni. Ciò non significherebbe che la domanda di revisione possa essere presentata sine die . Il precetto della certezza del diritto imporrebbe di rispettare un termine di prescrizione assoluto, entro il quale invocare il rimedio straordinario della revisione e in questo senso dovrebbe essere interpretata la giurisprudenza della Camera di diritto tributario (RDAT I-1991 n. 26t). Un termine di prescrizione assoluta si imporrebbe, in quanto l'interesse pubblico alla certezza del diritto e quindi alla determinazione del trattamento fiscale dell'asse successorio dovrebbe prevalere sull'interesse privato del contribuente. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, l'istituto della prescrizione assoluta sarebbe riconosciuto nel diritto pubblico come principio generale del diritto, anche in assenza di una disposizione esplicita (DTF 112 Ia 260 consid. 5). Per ragioni di equità e parità delle armi tra fisco e contribuenti, sarebbe necessario fare riferimento – non foss'altro per analogia – al termine di 10 anni di cui all'art. 159 LT 1976, appropriato anche alla luce delle norme adottate dal legislatore federale in materia di revisione delle decisioni di tassazione (cfr. art. 148 LIFD e 50 LAID) e corrispondente inoltre al termine di 10 anni previsto dalla legge di procedura amministrativa (LPamm). La stessa conclusione si imporrebbe – del resto – anche volendo applicare il nuovo diritto, in quanto l'art. 153 cpv. 2 LT (corrispondente al vecchio art. 119 LT 1976) prevedeva espressamente un termine di prescrizione assoluto di 10 anni (decorso "dalla fine dell'anno durante il quale si è aperta la successione") per chiedere la rettifica della cosiddetta decisione "provvisoria", notificata nonostante le controversie civili ancora pendenti tra gli eredi. Tale precisazione – in vigore

dal 1.1.1995 – confermerebbe che la domanda di revisione non può essere manifestamente introdotta senza limiti di tempo, ciò che emerge del resto anche dai lavori legislativi che hanno portato all'adozione del nuovo art. 153 cpv. 2 LT. d. Tale conclusione non sarebbe cambiata, secondo l'USID, anche volendo seguire la teoria del prof. _____ e considerare il reato di corruzione commesso dal Giudice _____ quale motivo della revisione della decisione di tassazione del 7.10.1994. Molte leggi prevedrebbero che l'istituto straordinario della revisione possa essere introdotto senza limiti di tempo, nella misura in cui venga dimostrato che un crimine o un delitto ha influenzato la decisione, anche se non è stata infine pronunciata una condanna (artt. 124 cpv. 2 lett. b LTF; art. 45 LTAF; art. 66 cpv. 2 lett. b PA; art. 329 cpv. 2 CPC; art. 410 cpv. 1 lett. c CPP). Tale eccezione varrebbe tuttavia unicamente per il termine di prescrizione assoluto e non per il termine di prescrizione relativo di 90 giorni. Quest'ultimo avrebbe iniziato a decorrere, al più tardi, una volta cresciuta in giudicato la sentenza della Corte di cassazione del 4 maggio 2006. Inoltre – a titolo puramente abbondanziale – l'autorità fiscale rilevava che la condanna per corruzione del Giudice _____ aveva certamente influito sulla sentenza della Corte di appello di _____ del 26 novembre 1990 (sentenza _____), ma non necessariamente sulla decisione di tassazione oggetto della presente procedura di revisione. Il reato commesso dal Giudice _____ sarebbe stato di per sé estraneo alla decisione del 7 ottobre 1994. Il diritto fiscale armonizzato riconoscerebbe un numero chiuso di rimedi giuridici e, secondo il TF (sentenza 2C_941/2015 del 9 agosto 2016), le condizioni per poter procedere alla revisione di una decisione sull'imposta di successione e donazione, trattandosi di materia non armonizzata, sarebbero di esclusiva competenza cantonale. Motivo per il quale, una decisione di tassazione passata in giudicato, e quindi definitiva, potrebbe essere modificata unicamente in presenza di un motivo di revisione e nei termini previsti dalla legge. Il termine di prescrizione assoluto previsto dal diritto cantonale dovrebbe essere sempre rispettato, anche in presenza di un crimine o di un delitto che ha influenzato la decisione di tassazione. e. Anche volendo ammettere che la domanda di revisione potesse essere introdotta senza limiti di tempo, l'istanza doveva essere considerata tardiva, in relazione al termine perentorio di 90 giorni previsto dall'art. 197 cpv. 1 LT 1976, ricordato nel verbale conclusivo del 29 settembre 1994. Secondo la legge tributaria, il termine di prescrizione relativa decorrerebbe a partire dalla conoscenza del motivo di revisione (art. 197 LT 1976) o dalla scoperta del motivo di revisione (art. 233 LT). Il contribuente dovrebbe introdurre l'istanza di revisione non appena ha una conoscenza sufficiente del nuovo fatto. In caso di nuove prove, non appena ne dispone o ha una conoscenza sufficiente per chiederne l'accertamento; in caso di crimine o delitto, non appena viene a conoscenza della condanna passata in giudicato oppure, se il procedimento penale non può essere avviato o continuato, non appena dispone della prova della commissione di un crimine o di un delitto. Volendo ammettere che la decisione di tassazione, della quale era chiesta la revisione, fosse stata direttamente influenzata dal crimine commesso dal giudice _____, la contribuente avrebbe dovuto far valere il motivo di revisione – ovvero l'agire di rilevanza penale del Giudice _____ – entro 90 giorni dalla conoscenza della sua condanna per titolo di corruzione passiva. In casu, la condanna risaliva al 29 aprile / 5 agosto 2003 ed era divenuta definitiva con la sentenza della Suprema Corte di Cassazione del 4.5.2006, depositata il 5 ottobre 2006. L'erede _____ avrebbe dovuto agire – al più tardi – entro il termine di 90 giorni a decorrere dal 5 ottobre 2006, pena l'irricevibilità della domanda di revisione. Alla stessa conclusione si sarebbe giunti anche volendo ricercare il motivo di revisione nella modifica della

situazione patrimoniale della contribuente. In seguito alla condanna del giudice _____ aveva presentato il 26 maggio 2006, dinanzi alla Corte di appello di _____, un'azione revocatoria della sentenza che l'aveva condannata al versamento del risarcimento del danno, poiché influenzata dal Giudice relatore. Nel corso della procedura civile, le parti avevano trovato un accordo extragiudiziale, divenuto definitivo il 20 gennaio 2010. Gli eredi del defunto _____ (non unicamente la vedova, ma altresì i figli _____) avevano accettato di restituire all' _____ una quota dell'importo ricevuto a titolo di risarcimento danni, in parte anche sottoforma di cessione dei crediti vantati nei confronti dell'Amministrazione finanziaria italiana, in relazione all'imposta di successione pagata in _____. Il citato accordo (risalente al 20 gennaio 2010) aveva posto fine ad ogni reciproca pretesa (gli importi concordati erano stati versati nel 2008 e nel 2009 ed il saldo era stato pagato in base all'accordo finale del 20 gennaio 2010). Secondo il fisco, il nuovo fatto sarebbe consistito nell'obbligo di rimborso e la contribuente avrebbe dovuto prevalersene non appena avuta una sufficiente conoscenza. L'obbligo di restituire parte del capitale risultava dall'accordo transattivo intervenuto tra gli eredi _____ e l' _____, in seguito alla sentenza della Corte di cassazione del 4 maggio 2006. È sulla base di tale condanna che l' _____ aveva avviato delle nuove azioni revocatorie in _____ contro la successione _____. Ed è in tale contesto che i figli e la vedova del defunto † _____ avevano proposto una soluzione extragiudiziale. L'accordo non faceva dipendere la sua validità dalla revoca della sentenza _____. Inoltre, la sentenza revocatoria della Corte di appello di _____ del 7 marzo 2013 non sarebbe stata indispensabile in virtù del diritto italiano e non avrebbe contenuto, peraltro, alcuna decisione sui rapporti patrimoniali tra le parti. Motivo per il quale, _____ avrebbe dovuto presentare la domanda di revisione – al più tardi – nel termine di 90 giorni a decorrere dall'accordo transattivo concluso con l' _____. Presentando la domanda di revisione unicamente nel 2013, la reclamante aveva agito tardivamente. f. In merito alla tutela della buona fede, la stessa richiederebbe il rispetto di condizioni rigorose, non adempiute nella fattispecie. In particolare, l'intenzione dell'UISD sarebbe stata quella di permettere la revisione della tassazione non in ogni momento, ma unicamente in relazione all'esito delle tre azioni civili elencate nel verbale del 29.9.1994. Evidenti ragioni di certezza del diritto, avrebbero imposto il rispetto di un termine di prescrizione assoluto. Ma, anche volendo ammettere che l'autorità avesse voluto concedere il diritto di revisione in ogni momento, la stessa non sarebbe stata vincolata dalle sue promesse, in quanto il diritto fiscale è dominato dal principio della legalità. La legislazione sulla quale si fondava il verbale conclusivo del 24 settembre 1994 era nel frattempo cambiata e la nuova legge prevedeva ora un termine di prescrizione di 10 anni che doveva essere rispettato. L'autorità fiscale non poteva pertanto essere vincolata da promesse fornite in base alla vecchia legislazione nel frattempo modificata. g. Da ultimo, con riferimento alla contestazione legata alla violazione del principio costituzionale della capacità contributiva, tale principio non avrebbe consentito la riapertura, in qualsiasi momento, di una procedura fiscale già terminata. La reclamante non era pertanto legittimata a richiedere la revisione di una decisione di tassazione che le era stata notificata quale unica erede, in base agli importi pagati all' _____ da parte dei suoi figli. H. a. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____, sempre patrocinata dagli avv. _____, nonché da _____, impugna la decisione su reclamo dell' _____. Contrariamente a quanto sostenuto dall'autorità fiscale, il decorso del termine di prescrizione di 90 giorni per l'inoltro dell'istanza di revisione della decisione di tassazione del 7 ottobre 1994 non

potrebbe, per definizione, essere ricondotto al momento in cui è cresciuta in giudicato la sentenza della Corte suprema di Cassazione, relativa al procedimento per corruzione. La sentenza del 2006 prevedrebbe infatti espressamente che “ poiché la corruzione del giudice non rende la decisione che costui adotta inesistente, ma, allo stesso tempo, v’è la intuibile necessità di rimuoverla, in quanto effetto del dolo del giudice, il codice di rito civile predispone il rimedio della revocazione, di cui all’art. 395 n. 6 c.p.c. al quale la parte interessata avrebbe l’onere di fare ricorso ”. Nel caso concreto sarebbe la sentenza del 7 marzo 2013 a pronunciarsi nel merito dell’entità del risarcimento e ad avere un influsso sull’asse successorio ereditato dalla contribuente. b. Secondo la ricorrente, alla fattispecie sarebbe applicabile l’art. 119 LT 1976. Di conseguenza, anche alla luce della perizia _____, la tutela dell’art. 119 LT 1976 avrebbe dovuto essere accordata per qualsiasi contestazione, anche futura, fra eredi o con terzi, che potesse modificare l’asse successorio. Per la giurisprudenza dell’epoca, non avrebbe avuto di per sé rilevanza che le cause fossero pendenti o meno al momento della procedura della successione o fossero state aperte successivamente. Applicandosi alla fattispecie l’art. 119 LT 1976 – per far valere il quale non sussisteva alcun termine di prescrizione assoluto – l’eventuale domanda di revisione dipenderebbe unicamente dall’emanazione di una sentenza definitiva, passata in giudicato. Ciò che avrebbe fatto nascere formalmente l’obbligo di restituzione non è la sentenza di condanna per corruzione, bensì la sentenza del 2013. c. Per quanto concerne la portata degli accordi transattivi conclusi con l’autorità fiscale, prima di sottoscrivere il verbale conclusivo del 29 settembre 1994, il Consiglio di Stato aveva commissionato all’avv. _____ una perizia, secondo cui l’autorità fiscale sarebbe stata legittimata ad assumere l’impegno di dichiarare applicabile l’art. 119 LT 1976, in luogo dell’art. 197 LT 1976, “ senza incorrere in violazione di legge ”. La ricorrente contesta l’affermazione dell’UISD, secondo cui l’applicazione dell’art. 119 LT 1976, prevista dal verbale conclusivo del 29 settembre 1994, sarebbe stata limitata “ (...) all’evenienza che la restituzione del patrimonio ereditato fosse giustificata da una sentenza pronunciata nelle sole tre procedure evocate nel medesimo verbale ”. Il verbale avrebbe invece riconosciuto in generale che l’importo acquisito dalla successione fu _____ non era definitivo e che sarebbe bastato formulare un’istanza di revisione sulla base di una sentenza definitiva e cresciuta in giudicato. All’epoca, non si poteva immaginare con ragionevolezza quali e quante azioni revocatorie _____ avrebbe potuto mettere in campo per ottenere la revoca della condanna risarcitoria. La sottoscrizione della convenzione avrebbe avuto altre funzioni: “ risolvere i problemi pratici legati alla riscossione dell’imposta, alla garanzia della pretesa e agli interessi; risolvere i quesiti fattuali come l’ammontare del risarcimento a carico dell’ _____ e dei relativi interessi, l’ammontare del debito nei confronti della _____; la fissazione del tasso di cambio (perdita cambio); risolvere quesiti giuridici, come il riconoscimento della signora _____ quale erede unica (riconoscimento dell’accordo tra la signora _____ con i suoi figli e quindi il riconoscimento della violazione della legittima di quest’ultimi); accertare e accettare che l’imposta di successione _____ non veniva computata nella determinazione di quella ticinese; stabilire il diritto di imposizione fiscale degli interessi sul rimborso dell’imposta _____ da parte dell’autorità ticinese; stabilire gli obblighi di comunicazione della contribuente; fissare la condizione alla quale si sarebbe proceduto alla tassazione definitiva ” e ricordare l’applicabilità – alla fattispecie – dell’art. 119 LT 1976. All’epoca dell’accordo del 29 settembre 1994, l’autorità fiscale aveva preteso che l’accertamento fosse solo e unicamente quello risultante da una “ decisione passata in giudicato ”. Motivo per il quale, alla luce

dell'accordo in questione e del principio "pacta sunt servanda", l'autorità fiscale avrebbe dovuto procedere ad un riesame o comunque ad una "revisione" della decisione di tassazione del 7 ottobre 1994, al più tardi entro 90 giorni dal passaggio in giudicato di una sentenza civile italiana nella quale "(...) fosse definitivamente fissato un altro importo del risarcimento del danno, senza che sussista alcun termine assoluto di prescrizione, tale essendo stata la previsione voluta in quegli accordi". d. Gli ulteriori motivi di ricorso, devono essere considerati abbondanziali e volti unicamente a contestare gli argomenti della decisione impugnata. Anzitutto non esisterebbe un principio generale che stabilisce l'esistenza di un termine di prescrizione assoluta. Tale concetto sarebbe estraneo al diritto costituzionale, che prevede ad esempio come il diritto di proprietà sia imprescrittibile, ma anche al diritto penale, che prevede l'imprescrittibilità di taluni crimini (art. 101 CP), o al diritto penale amministrativo (art. 11 cpv. 3 e art. 12 cpv. 4 DPA) o a quello procedurale, che impedisce l'intervento della prescrizione finché la procedura rimane aperta. L'interesse pubblico alla certezza del diritto non sarebbe pertanto assoluto. e. In merito al termine di prescrizione relativo di 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione, secondo l'UISD, lo stesso sarebbe decorso o dalla crescita in giudicato della sentenza della Corte di Cassazione italiana del 4 maggio 2006 – che ha accertato il fatto corruttivo – o al più tardi dalla conclusione dell'accordo transattivo tra la famiglia _____ e _____ avvenuto il 20 gennaio 2010. Tuttavia, la prima decisione, pur avendo influito sulla sentenza della Corte di appello di _____ del 1990, non ne avrebbe modificato la portata. La sentenza penale, nei confronti di _____ e del figlio _____, ha stabilito che la vedova dovesse essere prosciolta da ogni accusa "perché il fatto non costituisce reato", e ha disposto l'archiviazione del procedimento nei confronti di _____, "per sopraggiunta prescrizione". Per il resto, avrebbe esplicitamente demandato il diritto della parte lesa di far valere un risarcimento del danno "di natura patrimoniale" all'istituto della "revocazione", stabilendo che l'_____ avrebbe potuto far valere il danno patrimoniale e quello non patrimoniale dinanzi al Giudice civile. Per quanto attiene invece alla portata dell'accordo transattivo del 20.1.2010, lo stesso farebbe esplicito riferimento a un precedente "preliminare di transazione" stipulato tra i membri della famiglia _____ ed _____ in data 17/27 luglio 2007. Tale accordo si sarebbe inserito – sia formalmente che materialmente – in un contesto di azioni di diritto pubblico e non avrebbe potuto attuarsi senza l'intervento dell'autorità giudiziaria. Unico motivo di revisione, o di rettifica, valido ai fini della domanda di revisione della decisione sarebbe pertanto la sentenza del Tribunale d'Appello di _____ del 7 marzo 2013 (passata in giudicato il 2 luglio 2013). f. Per quanto concerne il principio della buona fede, la ricorrente, ritiene adempiute tutte le condizioni per potervi fare appello. Nessun motivo di diritto transitorio o di diritto pubblico permetterebbe all'autorità fiscale di mancare di rispetto all'affidamento suscitato nella contribuente dagli accordi del 1994. Lo Stato italiano avrebbe invece provveduto a rimborsare l'imposta di successione italiana subito dopo il passaggio in giudicato della sentenza di revocazione del 2013. g. Quanto al principio di capacità contributiva – applicabile anche in ambito di imposte di successione – la dottrina e la giurisprudenza si sarebbero poste il problema dell'esistenza di motivi di revisione di decisioni di tassazione in applicazione dei principi costituzionali. Secondo il TF, il diritto svizzero conoscerebbe un numero chiuso di motivi di revisione, ma avrebbe tuttavia lasciato aperta la discussione per dei casi dagli esiti "particolarmente scioccanti". Dal punto di vista strettamente economico, la decisione di tassazione in narrativa equivarrebbe ad una vera e propria confisca. Alla contribuente è stato riconosciuto uno "sbilancio attivo" di circa 180 milioni

di euro, consistente per circa 90 milioni di euro, proprio nell'imposta di successione versata a suo tempo al Canton Ticino. h. La ricorrente lamenta altresì una violazione della CEDU, ed in particolare degli artt. 1 e 6. La garanzia giurisdizionale di un processo equo, della buona fede, del divieto dell'arbitrio, della garanzia della proprietà privata, della garanzia di una tassazione non confiscatoria e del principio della tassazione in base alla capacità economica meriterebbero di essere assicurati in applicazione della CEDU, aprendo anche, se del caso, la via del ricorso a Strasburgo. I. Con osservazioni del 21/22 ottobre 2021, la Divisione delle contribuzioni chiede di respingere il ricorso presentato _____.

L'autorità fiscale nega, in particolar modo, che la decisione del 7 ottobre 1994 sia una tassazione provvisoria e sostiene che la stessa è passata in giudicato, contrariamente alle tesi ricorsuali. A suo avviso, la combinazione "estensiva" degli artt. 119 LT 1976 e degli articoli 196 e 197 LT 1976 (per quanto attiene al limite dei 5 anni) sarebbe stata esaminata mediante perizie. La limitazione alle sole tra cause note al 29.9.1994 (già menzionate il 16.6.1994) andrebbe letta in " (...) quest'ottica estensiva di un'interpretazione eccezionale dell'art. 119vLT ". Dall'insieme dei verbali tra autorità fiscale e contribuente apparirebbe chiaro che le prove concludenti, che avrebbero permesso – se del caso – alla contribuente di richiedere una revisione oltre al termine di 5 anni, erano da ricondurre, unicamente, a una delle cause civili ancora pendenti al momento della decisione di tassazione del 7 ottobre 1994. Contrariamente a quel che vorrebbe far intendere la ricorrente, con tale accordo l'autorità fiscale non avrebbe garantito alla contribuente un diritto generale ed illimitato nel tempo alla restituzione dell'imposta di successione. Nella concreta fattispecie, le circostanze che hanno portato la famiglia _____ a restituire l'ingente risarcimento versato da _____ (versato a suo tempo dalla sentenza della Corte di appello di _____ del 26 novembre 1990 [sentenza _____]) non avrebbero tratto origine dalle tre azioni civili espressamente riservate nel verbale conclusivo, ma sarebbero da ricondurre all'Accordo transattivo del 20 gennaio 2010, firmato dai membri della famiglia _____ (a seguito della sentenza del 4 maggio 2006 della Corte di cassazione di _____, con la quale era stato condannato in via definitiva, per corruzione in atti giudiziari, il Giudice _____). Anche volendo seguire la tesi della ricorrente – secondo la quale la domanda di revisione poteva essere introdotta senza limiti di tempo – l'istanza sarebbe stata, in ogni caso tardiva, poiché non rispettosa del termine perentorio di 90 giorni. Ancora recentemente, il TF (nella sentenza 2C_371/2018 del 19 febbraio 2021 consid. 5.4.1.) ha indicato che la giurisprudenza riconosce che in generale, contrariamente ai termini di prescrizione, i termini di perenzione non possono essere né sospesi, né interrotti, né prorogati. Nella fattispecie, una prima decisione, che avrebbe potuto venir posta alla base di un'istanza di revisione, sarebbe stata la sentenza della Corte Suprema di Cassazione del 5 ottobre 2006. Ad ogni modo, al più tardi con la conclusione dell'accordo del 20 gennaio 2010, la contribuente avrebbe potuto documentare con certezza l'importo che doveva restituire a _____. In tale accordo, _____ si dichiarava interamente soddisfatta nei confronti, tra l'altro, della contribuente quale membro della famiglia _____, per le pretese risarcitorie o restitutorie azionate contro di essa nel contenzioso _____. Nella sentenza revocatoria del 7 marzo 2013 non è stato deciso alcunché circa i rapporti patrimoniali tra le parti, in quanto gli stessi erano già stati regolati nel 2008 e nel 2009 sulla base dell'"accordo preliminare di transazione" del 2007. L'istanza di revisione del 12 luglio 2013 sarebbe, a ben vedere, addirittura prematura, poiché anteriore al passaggio in giudicato della sentenza dell'8 marzo 2013, notificata il 22 maggio 2013. Ora, sia che il motivo della revisione possa ricondursi al crimine commesso in casu dal Giudice

_____, sia che si riferisca alla modifica della situazione patrimoniale della ricorrente a dipendenza dell'accordo transattivo del 20 gennaio 2020, la domanda di revisione presentata da _____ risulterebbe ampiamente tardiva. Il momento determinante per la valutazione dell'attivo netto imponibile, secondo l'art. 123 LT 1976, sarebbe quello dell'apertura della successione, ossia del decesso di † _____ (30 dicembre 1990). Le disposizioni CEDU indicate dalla ricorrente per sostanziare una possibile revisione sarebbero infine inapplicabili alla fattispecie. L. In merito alle osservazioni, rispettivamente, di replica (29 dicembre 2021) e di triplica (13 maggio 2022) della ricorrente e di duplica (25 febbraio 2022) e di osservazioni alla triplica (27 maggio 2022) della Divisione delle contribuzioni, si dirà, per quanto necessario, in seguito. Diritto 1. 1.1. La procedura di ricorso sub judice concerne l'istanza di revisione, presentata il 12 luglio 2013 da _____, nei confronti della decisione di tassazione dell'imposta di successione del 7 ottobre 1994, notificata dall'UISD a seguito del decesso del marito † _____ (avvenuto a Zurigo il 30 dicembre 1990), del quale era unica erede. Il debito d'imposta (accertato in base alle risultanze dei verbali di audizione del 27 aprile 1994, del 16 aprile 1994 nonché di quello conclusivo del 29 settembre 1994) corrispondeva a fr. 92'913'372.-, calcolato su un attivo netto della successione pari a fr. 688'247'215.70. L'attivo ereditario, stabilito nella decisione dell'UISD del 7 ottobre 1994, era dipeso da una sentenza della Corte di appello di _____ del 26 novembre 1990 (sentenza del giudice _____), nell'ambito di una vertenza che vedeva contrapposti gli interessi del defunto _____ a quelli _____. La citata pronuncia era divenuta definitiva in seguito alla sentenza della Corte di cassazione italiana del 27 maggio 1993 (depositata il 14 luglio 1993). Ora, secondo l'istanza di revisione, con sentenza dell'8 marzo 2013 (notificata il 22 maggio 2013), la Corte di appello di _____ aveva pronunciato la revocazione della sentenza del 26 novembre 1990 (n. 4809), con la conseguenza che l'attivo ereditario non era più quello stabilito con la decisione del 7 ottobre 1994. L'imposta di successione avrebbe pertanto dovuto essere calcolata sulla base della nuova situazione e l'imposta pagata in eccesso restituita all'istante. 1.2. Occorre dapprima verificare la legislazione applicabile all'istanza di revisione, proposta nel 2013 contro la decisione risalente al 7.10.1994 (quando ancora era in vigore la Legislazione tributaria del 28.8.1976 [vLT]). In seguito ci si confronterà con le disposizioni in merito alla revisione o alla rettifica di decisioni di tassazione dell'imposta di successione, passate in giudicato. Saranno quindi esaminati le discussioni e gli accordi fra fisco e contribuente, che hanno preceduto la decisione di tassazione del 7 ottobre 1994, per stabilire i loro effetti sull'applicazione delle disposizioni inerenti la revisione. I. Legislazione applicabile dal punto di vista temporale 2. 2.1. † _____ è deceduto il 30 dicembre 1990. In relazione all'imposta di successione, sono state notificate due decisioni di tassazione: una prima, risalente al 17 dicembre 1992, inerente al patrimonio "di famiglia"; la seconda, del 7 ottobre 1994, dipendente dall'esito giudiziario di una vertenza che aveva visti contrapposti gli interessi del de cuius a quelli di _____. Si tratta, come già indicato in precedenza, di stabilire il diritto applicabile. 2.2. Secondo un principio generale di diritto intertemporale, le disposizioni legali applicabili a una controversia sono quelle in vigore al momento in cui si sono verificati i fatti giuridicamente determinanti (sentenza TF 8C_438/2023 del 18 marzo 2024 consid. 7.1.2.1). Diversamente dalle disposizioni del diritto materiale, in assenza di una normativa specifica che regola la questione intertemporale, le disposizioni di procedura sono in linea di principio integralmente applicabili dal momento in cui sono entrate in vigore, ammesso che vi sia continuità fra il vecchio e il nuovo diritto e che quest'ultimo non crei un ordinamento

procedurale fondamentalmente nuovo. L'applicazione del nuovo diritto, che non mette in pericolo la continuità del diritto materiale, si giustifica in modo particolare qualora esso appaia essere più favorevole all'interessato (sentenza TF 5A.27/2004 del 27 gennaio 2005 consid. 3.3.1 e giurisprudenza citata).

2.3. La Legge tributaria del 21.6.1994 (RL 640.100) è entrata in vigore il 1.1.1995 (art. 326 cpv. 1 LT). L'art. 326 cpv. 2 prevede che la LT 1994 si debba applicare, oltre che all'imposta dovuta per l'anno dalla sua entrata in vigore, nonché ai trasferimenti di proprietà iscritti a registro fondiario, rispettivamente alle contrattazioni concluse, anche alle successioni apertesi e alle liberalità eseguite a partire dalla sua entrata in vigore. Con l'entrata in vigore della LT 1994 è stata abrogata, in particolare, la legge tributaria del 28.9.1976 (art. 324 cpv. 1 LT). Con riserva delle disposizioni transitorie, la LT del 28.9.1976 è rimasta applicabile anche alle successioni apertesi e alle liberalità eseguite prima della sua entrata in vigore.

2.4. Per quanto concerne le norme transitorie di procedura, gli art. 317 e 318 della LT 1994 (abrogati dalla Legge 18.10.2021, non più in vigore dal 1.1.2022) prevedevano quanto segue. L'art. 317 (rimedi di diritto): Contro le tassazioni notificate prima dell'entrata in vigore della presente legge e, per l'imposta sul maggior valore immobiliare, contro quelle emanate in virtù della Legge concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare del 17 dicembre 1964 sono applicabili i rimedi di diritto e la procedura del diritto precedente. L'art. 318 cpv. 1 (revisione): Alla revisione delle decisioni già cresciute in giudicato al momento dell'entrata in vigore della presente legge si applicano i termini del diritto precedente.

2.5. Ne discende pertanto che, dal profilo del diritto materiale, alla successione si applica la LT 1976. Da profilo procedurale, per quanto attiene all'istanza di revisione, si applica il nuovo diritto, con l'eccezione dei termini, per i quali si fa riferimento alla LT 1976.

II. Revisione della decisione di tassazione dell'imposta di successione del 7 ottobre 1994

3. 3.1. Definito il diritto applicabile dal punto di vista temporale, si tratta di stabilire se la decisione di tassazione del 7 ottobre 1994 – passata in giudicato – possa essere rimessa in discussione sulla base delle norme sulla revisione e dei relativi termini. Secondo l'art. 318 cpv. 1 LT (abrogato a far tempo dal 1.1.2022), in vigore al momento della presentazione dell'istanza di revisione del 12 luglio 2013, alla revisione delle decisioni già cresciute in giudicato al momento dell'entrata in vigore della presente legge si applicano i termini precedenti. Per il resto, come visto, è applicabile il nuovo diritto procedurale e meglio i motivi di revisione previsti dall'art. 232 LT.

3.2. 3.2.1. 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). 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).

3.2.2. 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. 232 cpv. 2 LT). 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).

3.2.3. 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.

3.3. 3.3.1. Per quanto concerne i termini per la presentazione dell'istanza di revisione, secondo l'art. 197 cpv. 1 LT 1976, l'istanza di revisione doveva essere proposta all'Amministrazione cantonale delle contribuzioni entro 90 giorni dalla conoscenza del motivo di revisione, ma non oltre 5 anni dal momento in cui la tassazione era diventata esecutiva. Per l'attuale art. 233 LT, la domanda di revisione deve invece essere presentata entro novanta giorni dalla scoperta del motivo di revisione per i casi previsti dalle lettere a), b) e c) del capoverso 1 dell'art. 232 e entro trenta giorni per il caso della lettera d) del medesimo articolo, ma al più tardi entro dieci anni dalla notifica della decisione o della sentenza. Una volta trascorso il termine assoluto di 10 anni dall'emissione della sentenza o della decisione, la revisione è esclusa (Looser , in: Zweifel/Beusch/Hunziker [a cura di], Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basilea 2020, § 38, n. 36, p. 516; Oberson , Le contentieux fiscal, in: Les procédures en droit fiscal, Berna 2021, p. 800).

3.3.2. Entrambe le normative distinguono dunque tra il termine di perenzione che decorre dal momento della scoperta del motivo di revisione e quello che decorre dal momento in cui la tassazione è diventata “esecutiva”. Il primo è rimasto immutato e corrisponde a 90 giorni. Il secondo invece ammontava a 5 anni secondo il diritto in vigore fino al 31.12.1994 ed è aumentato a 10 anni con l'entrata in vigore della nuova legge tributaria. Per effetto della disposizione transitoria concernente la revisione (art. 318 cpv. 1 LT), alle domande di revisione concernenti decisioni divenute definitive in regime di vecchia legge (entro il 31 dicembre 1994 compreso), si applica tuttavia il termine di prescrizione del diritto precedente, cioè quello di 5 anni dal momento in cui la decisione è passata in giudicato (cfr. anche Allidi , Procedura, disposizioni penali e diritto transitorio, in: La riforma della legge tributaria, Atti della giornata di studio del 20 marzo 1995, Lugano, 1995, p. 19 e p. 28).

4. 4.1. Deve ancora essere preso in considerazione l'art. 119 LT 1976, che aveva il seguente tenore: Lo Stato ha il diritto di percepire l'imposta anche in

caso di contestazione fra gli eredi, legatari o donatari, in base al patrimonio accertato, alla legge e, ove vi siano disposizioni a causa di morte o liberalità, in base alle stesse, pur rimanendo riservato il diritto di chiedere la revisione della tassazione ai sensi dell'art. 196 in caso di successiva modificazione della posizione dell'erede, legatario o donatario, decretata dal giudice. Secondo l'insorgente, la revisione basata su questa disposizione non sarebbe soggetta alla prescrizione. 4.2. Va rilevato dapprima che, contrariamente a quanto sostiene l'insorgente, giurisprudenza e dottrina riconoscono l'esistenza di un principio generale del diritto amministrativo, secondo cui i crediti di diritto pubblico si estinguono con il trascorrere del tempo, anche se la legge non lo prevede. Ciò vale anche quando è il contribuente a pretendere il rimborso di un'imposta (DTF 124 I 247 consid. 5 e giurisprudenza citata; Oesterhelt, *Verjährung im Steuerrecht*, ASA 79 p. 817 ss., 843) e quando il contribuente chiede la revisione di una decisione di tassazione passata in giudicato (Känzig/Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, vol. III, 2 a ed., Basilea 1992, n. 24 ad art. 126 DIFD; Rostetter, *Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern*, Berna 2019, § 7, n. 317, p. 114). 4.3. Nella sentenza n. 280 del

E. 15

ottobre 1990 (riportata solo parzialmente in RDAT I-1991 n. 26t), la Camera di diritto tributario si è espressa in merito alla portata dell'art. 119 LT 1976. Il caso riguardava la successione del marito della ricorrente. Eredi della successione, oltre alla coniuge erano anche i due "figli di primo letto". Nell'impossibilità di trovare un accordo sulla divisione dell'eredità, malgrado la nomina nel 1987 del notaio divisore da parte del Pretore, le parti avevano promosso, nel corso del 1989, due cause intese a ottenere, rispettivamente, il riconoscimento e il disconoscimento delle loro pretese. Prima ancora della designazione del notaio divisore, l'UISD aveva emesso la tassazione a carico degli eredi. La moglie aveva impugnato la decisione di tassazione dapprima con un reclamo ed in seguito con un ricorso. L'autorità fiscale aveva rilevato "in particolare, che non è competente a dirimere le contestazioni di carattere civile tra le parti e che lo Stato, in base all'art. 119 LT, ha il diritto di percepire l'imposta anche in caso di contestazione tra gli eredi o donatari in base al patrimonio accertato, alla legge e, ove vi siano disposizioni a causa di morte o liberalità, in base alle stesse, pur rimanendo riservato il diritto di chiedere la revisione della tassazione secondo l'art. 196 LT in caso di successiva modificazione della posizione dell'erede, donatario o legatario, decretata dal giudice". In occasione dell'udienza tenutasi il 4 settembre 1990, era stata esposta la portata dell'art. 119 LT, in questi termini: L'autorità fiscale non deve tener conto di contestazioni già in corso o future o possibili fra eredi o con terzi. Qualora vi siano liberalità o disposizioni a causa di morte, l'imposta viene percepita in base alle stesse, riservato, per gli interessati, il diritto di chiedere la revisione in caso di successiva modificazione della situazione di diritto. Non è compito dell'autorità fiscale – per la citata norma – di risolvere questioni di natura civile e ereditaria né di pronunciarsi o considerare pretese ereditarie fatte valere dagli eredi l'un contro l'altro o da terzi contro terzi (...). In caso di successiva modificazione della posizione dell'erede, legatario o donatario decretata dal giudice, resta tuttavia riservato il diritto di chiedere la revisione della tassazione secondo l'art. 196 (cfr. art. 119 LT). In altre parole, allo Stato la legge conferisce la facoltà di esigere, anche in pendenza della lite davanti ai tribunali civili, il pagamento provvisorio dell'imposta. La soluzione consacrata dall'art. 119 LT era già conosciuta dalle precedenti leggi cantonali in materia di tasse di successione (...) e altro non è che l'attuazione legislativa del principio del diritto amministrativo "solve et repete" o dello

“speciale privilegio fiscale inerente al soddisfacimento delle pubbliche gravezze” vera e propria misura di esazione provvisoria. La soluzione sperimentata da anni dal Legislatore ticinese non è d'altronde dissimile da quella di altri Cantoni, come ad esempio il Canton Berna che riserva espressamente la revisione a favore, rispettivamente a sfavore del soggetto fiscale. Nel caso di specie, dopo aver sentito le spiegazioni fornite dal giudice, la ricorrente aveva ritirato il ricorso. Nella decisione veniva sottolineato, in un “obiter dictum” finale: Per quanto concerne la revisione secondo i combinati disposti degli articoli 119 e 196 LT non fa stato il termine di prescrizione assoluta di cinque anni di cui all'art. 197 cpv. 1 LT, in considerazione della natura provvisoria della decisione basata sull'art. 119 LT. Il fatto che la decisione presa in applicazione dell'art. 119 LT cresca in giudicato (divenga definitiva) nulla toglie alla sua natura provvisoria, o, altrimenti detto, interlocutoria quanto all'accertamento dell'imponibile e delle quote dei singoli eredi. Solo il giudice civile è competente a chiarire gli aspetti di diritto civile rilevanti per la tassazione. La proponibilità della domanda di revisione non può essere fatta dipendere, se non contro ogni sentimento di equità, dalla minor o maggior durata della causa civile.

4.4. La sentenza rimandava su quest'ultimo e specifico punto tuttavia ad una precedente decisione (sentenza CDT n. 188 del 21 febbraio 1986). Con sentenza del 23 dicembre 1985, il Pretore di Locarno-Campagna aveva condannato il contribuente ed altri eredi a versare un milione di franchi, oltre interessi al 5% dal 27 febbraio 1969, ad una terza persona che aveva promosso una causa nei loro confronti. Il contribuente aveva inviato all'Ufficio di tassazione una lettera, nella quale chiedeva fra l'altro di “esaminare se la sentenza ha un'influenza sulle tasse di successione”. La lettera in questione era stata trasmessa all'Amministrazione cantonale delle contribuzioni, la quale l'aveva inoltrata, per competenza, alla Camera di diritto tributario, in base alla vecchia legge sulla procedura tributaria (art. 57 LPT). Nella sua pronuncia, la Camera di diritto tributario aveva affermato che la domanda del contribuente meritava accoglimento, in applicazione dell'art. 28 della Legge sulle tasse di successione del 6.12.1917 (LTS), che aveva il seguente tenore: Lo Stato avrà diritto di percepire la tassa anche in caso di contestazione fra gli eredi, legatari o donatari in base al patrimonio accertato, alla legge e agli atti che regolano la devoluzione dell'eredità o la donazione. Regolata poi da sentenza la posizione dell'erede, lo Stato sarà tenuto a restituire quanto avesse percepito in più, coi relativi interessi legali. Nella sentenza si indicava che, l'art. 119 LT 1976 corrispondeva, nella “sostanza”, al vecchio art. 28 LTS (cfr. Osservazioni 18 febbraio 1975 del Dipartimento delle finanze all'art. 108 del progetto di LT contenuto nel Messaggio del Consiglio di Stato). Ed inoltre: A tali chiare disposizioni non può essere contrapposto il termine quinquennale di decadenza previsto in materia di revisione, poiché ciò equivarrebbe a far dipendere il diritto del contribuente dalla rapidità della giustizia civile, contro ogni sentimento di equità.

4.5. L'affermazione contenuta nelle sentenze appena evocate è in contrasto con la legge. Diversamente da quanto stabilito dall'art. 28 LTS, con l'integrazione del diritto dell'imposta di successione nella Legge tributaria, l'art. 119 vLT 1976 prevedeva – espressamente nel testo di legge – il termine di prescrizione assoluto di 5 anni. Del resto, nel Messaggio del Consiglio di Stato dell'11 settembre 1974 concernente il progetto di nuova legge tributaria, per quanto attiene all'imposta sulle successioni e sulle donazioni (cifra 2.3., p. 1446) si legge: Tutto il diritto fiscale successorio è stato rielaborato e, dal profilo della sistematica, adattato al diritto delle imposte dirette. Le disposizioni del diritto materiale e dell'inventario successorio sono state raggruppate in una parte speciale; quelle del diritto formale inserite nella parte delle disposizioni procedurali unitamente alle disposizioni delle imposte dirette. (...). Peraltro l'imposta sulle successioni

e sulle donazioni, nei suoi effetti, si può considerare integrativa e completativa dell'imposta sul reddito, poiché come quest'ultima assoggetta un provento, quantunque di natura straordinaria. Sempre nel Messaggio, per quanto concerne le disposizioni procedurali (cifra 2.4, p. 1448), anche in ambito di revisione si legge: Gli art. da 185 a 190 trattano della modifica di una tassazione definitiva e più precisamente della revisione, della rettifica di errori di calcolo e di scrittura e del recupero d'imposta. La revisione è esclusa quando sono invocati motivi che, con un minimo di diligenza, si potevano far valere nella procedura ordinaria. D'ora in avanti la revisione dovrà essere chiesta all'Amministrazione cantonale delle contribuzioni e non più direttamente alla Camera di diritto tributario. Quest'ultima statuirà in sede ricorsuale.

4.6. L'art. 119 LT 1976 dispone un chiaro rinvio alle norme sulla revisione (art. 196 LT 1976). Per costante giurisprudenza, una norma va innanzitutto interpretata secondo il suo tenore letterale (interpretazione letterale). Se il testo legale non è assolutamente chiaro, o se più interpretazioni si prestano, il giudice è tenuto a ricercare il vero significato della norma, deducendolo dalle relazioni che intercorrono tra essa e altre disposizioni legali e dal contesto legislativo in cui si inserisce (interpretazione sistematica), dal fine che la norma persegue o dall'interesse tutelato (interpretazione teleologica), nonché dalla volontà del legislatore (interpretazione storica), così come essa traspare dai materiali legislativi. Se il testo di legge è chiaro, l'autorità chiamata ad applicare il diritto può distanziarsene soltanto se sussistono motivi fondati per ritenere che la sua formulazione non rispecchi completamente il vero senso della norma. Simili motivi possono risultare dai materiali legislativi, dallo scopo della norma, come pure dalla relazione tra quest'ultima e altre disposizioni (sentenza CDT n. 80.2007.121 del 22 ottobre 2008, consid. 3.3; DTF 129 I 12 consid. 3.3; 128 II 56 consid. 4, 66 consid. 4a; 128 I 34 consid. 3b; 126 II 71 consid. 6d p. 80 s.; sentenza 9C_678/2021 del 17.3.2023, consid. 5.2.1.). Appare pertanto chiaro che, in presenza di una decisione, presa in applicazione dell'art. 119 LT 1976, che prevedeva un rinvio chiaro alle norme di procedura sulla revisione, i termini, per presentare il rimedio straordinario sono quelli stabiliti espressamente dall'art. 196 LT 1976. Del resto ciò appare coerente, nell'ottica di un'integrazione del diritto dell'imposta di successione nella LT e quindi anche di un'unificazione delle norme di procedura. In effetti, ogni legge procedurale prevede un momento a partire dal quale i giudizi sono definitivi. Giunge, effettivamente, sempre un momento nel quale la verità materiale, nella misura in cui essa possa venir stabilita, debba cedere il passo alla verità giudiziaria, anche se imperfetta, poiché altrimenti sarebbe in pericolo la certezza del diritto. Fatte appunto salve le norme sulla revisione (sentenza 4A_572/2023 dell'11.6.2024).

4.7. Ne consegue che, sebbene l'autorità di tassazione abbia applicato l'art. 119 LT 1976, la contribuente poteva ottenere una riapertura della decisione di tassazione solo avvalendosi delle disposizioni relative alla revisione delle decisioni passate in giudicato, nel rispetto dei termini previsti dalla stessa legge tributaria.

5. 5.1. Ora, la decisione del 7.10.1994, non essendo stata impugnata con i rimedi giuridici ordinari, è passata in giudicato e, sulla base della stessa, la ricorrente ha pagato l'imposta di successione.

5.2. Le decisioni che non sono state impugate tramite un ricorso, sono formalmente e materialmente passate in giudicato. Le tassazioni fiscali sono di norma considerate irrevocabili una volta passate (formalmente) in giudicato, in quanto sono state emanate nell'ambito di un procedimento in cui i fatti vengono esaminati in modo particolarmente dettagliato e regolano il rapporto giuridico fiscale in modo simile ad una sentenza in relazione ad una situazione particolare (sentenza TF 2C_230/2012 del 24.9.2012 consid. 3.2.). Il passaggio in giudicato formale implica che una sentenza o una decisione non può più essere impugnata tramite un rimedio ordinario di diritto. La

procedura ha preso fine quando il termine per presentare ricorso ordinario è scaduto senza essere utilizzato, oppure le parti hanno rinunciato a presentare un tale ricorso o lo hanno ritirato. Il passaggio in giudicato materiale significa che una decisione cresciuta formalmente in giudicato non può, di principio essere modificata (immutabilità), sempre che vi sia identità della fattispecie. Una decisione passata in giudicato non può essere oggetto di una nuova procedura, a meno che la stessa non sia stata rimessa in discussione tramite il rimedio di diritto straordinario della revisione (Locher , Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 4-8 ad Einführung zu Art. 147 LIFD). 5.3. 5.3.1. Diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente, non si tratta di una “ decisione provvisoria ”. 5.3.2. Recentemente, il Tribunale federale ha cambiato la propria giurisprudenza in relazione al diritto di un Cantone di procedere al recupero d’imposta nei confronti di una succursale di una società con sede in un altro Cantone, in seguito ad una decisione di quest’ultimo Cantone, che aveva intrapreso delle riprese fiscali. La precedente giurisprudenza aveva stabilito che, se il fisco del Cantone della succursale aveva adottato una decisione di tassazione definitiva anziché una provvisoria, e la stessa era passata in giudicato, le era poi precluso il diritto di procedere al recupero d’imposta, dopo la decisione del Cantone di sede della società (DTF 139 I 64). Nella sua nuova sentenza del 21 novembre 2023 (DTF 150 II 73), la Suprema Corte ha deciso che non vi sono le condizioni legali perché al Cantone “secondario”, che ha emesso una decisione di tassazione definitiva prima del Cantone di della sede, possa essere precluso il diritto di procedere al recupero d’imposta (se le condizioni per farlo sono adempiute). Fra gli argomenti addotti per cambiare giurisprudenza il Tribunale federale ha considerato anche il fatto che la legislazione federale non prevede che l’autorità di tassazione possa adottare una decisione di tassazione provvisoria. In particolare, il fisco non potrebbe impedire che una sua decisione passi in giudicato. Ha anche rilevato che l’art. 162 LIFD (“Se all’atto della scadenza la tassazione non è ancora stata operata, l’imposta è riscossa provvisoriamente”), citato nella sentenza precedente, non consente di adottare una decisione di tassazione provvisoria (che del resto non è prevista dalla LIFD), ma solo di riscuotere provvisoriamente l’imposta. Neppure la legge federale sull’armonizzazione delle imposte dirette prevede una decisione provvisoria (DTF 150 II 73 consid. 5.2.2). 5.3.3. La giurisprudenza del Tribunale amministrativo del Canton Zurigo, confrontata con una prassi simile a quella prevista dall’art. 119 LT 1976, ha deciso che, in caso di incertezze in merito alla successione, l’autorità fiscale può adottare una decisione di tassazione dell’imposta di successione sulla base di una valutazione provvisoria del diritto dell’erede. Questa tassazione è tuttavia definitiva e come tale può essere rimessa in discussione solo applicando le disposizioni che concernono la modifica di decisioni passate in giudicato, in particolar modo la revisione. La domanda di revisione deve di conseguenza essere inoltrata entro i termini di prescrizione previsti a tal fine (sentenza SR-88/0055 dell’11.5.1989, in RB 1989 n. 58; cfr. anche Richner/Frei , Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zurigo 1996, § 38, n. 19, p. 572, e § 45, n. 26, p. 637). 5.3.4. Non diversamente dalle leggi federali (LIFD e LAID) e dalla legge del Canton Zurigo, neppure la legge tributaria del Canton Ticino non prevede la facoltà, per l’autorità fiscale, di adottare una decisione di tassazione provvisoria, in particolare nell’ambito dell’imposta di successione. 5.4. Ritornando al caso che qui ci occupa, la decisione del 7.10.1994, adottata in seguito al decesso di †_____ è pertanto passata in giudicato sia formalmente che materialmente. L’unico rimedio straordinario per rimetterla in questione è quello della revisione, fermo restando il rispetto dei termini alla quale è subordinata (sentenza 2C_245/2019 del 27.9.2019, consid. 3). Volendo applicare, per i termini, l’art.

119 vLT appare palese che il termine di 5 anni è ampiamente scaduto. Anche volendo prendere in considerazione il termine più lungo dell'art. 233 LT (10 anni dalla decisione) o dell'art. 153 cpv. 2 LT (entro 10 anni dalla fine dell'anno in cui ebbe luogo l'apertura della successione o l'esecuzione della liberalità) il termine sarebbe ugualmente largamente trascorso. Si ricorda come in generale in ambito di norme procedurali sulla revisione, in tutti i Cantoni il lasso di tempo totale nel corso del quale è possibile presentare una domanda di revisione è di 10 anni a contare dalla notifica della decisione o della sentenza (Informazioni fiscali edite dalla CSI, Stato al 1.1.2023, p. 23). 6. 6.1. Anche volendo fare astrazione dal termine assoluto per la presentazione dell'istanza di revisione, la ricorrente non ha rispettato il termine relativo (di perenzione) di 90 giorni e questo sia che si prenda in considerazione la LT 1976 sia che ci basi sulla LT 1994. _____ fa decorrere il termine relativo di 90 giorni per presentare l'istanza di revisione dalla sentenza revocatoria della Corte di cassazione di _____ del 2013. Ora, il termine di 90 giorni parte dal momento in cui si viene a conoscenza del motivo di revisione. Nel caso concreto la vedova di _____ ritiene che unicamente a seguito della sentenza revocatoria sarebbe stato accertato l'obbligo di restituzione. Di diverso parere l'autorità fiscale, secondo cui, nelle more della procedura revocatoria conclusasi nel 2013, gli eredi _____ hanno trovato un accordo transattivo con la controparte _____ (preceduto da un abboccamento preliminare già nel 2007) già il 20.1.2010 per la restituzione di quanto ricevuto, corrispondendo la cifra pattuita. Invero già a seguito della condanna per corruzione del Giudice _____, la ricorrente sarebbe stata a conoscenza del "motivo di revisione". 6.2. La domanda di revisione deve essere presentata entro novanta giorni dalla scoperta del motivo di revisione (art. 233 LT). Un motivo di revisione si considera scoperto quando il contribuente ha acquisito una conoscenza certa dell'esistenza di un motivo di revisione. Deve cioè essere in grado di far valere e di motivare la domanda di revisione con ragionevoli prospettive di successo (sentenza TF 2C_673/2021 del 10 giugno 2022 consid. 3.2, con riferimenti a giurisprudenza e dottrina). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la conoscenza certa non presuppone che l'istante possa provare con certezza i nuovi fatti rilevanti, ma è sufficiente che ne abbia una conoscenza fondata su basi certe (DTF 143 V 105 consid. 2.4 e giurisprudenza citata). 6.3. Il 20.1.2010 (allegato doc. 20 al ricorso) _____, unitamente ai _____, _____, _____, _____ (denominati "Membri della _____") e _____ hanno sottoscritto un accordo. Dopo aver ricordato le cause giudiziarie ancora pendenti tra le parti (accordo punto 1.2, p. 2 [ndr. 3 cause differenti da quelle pendenti al momento della sottoscrizione dell'accordo del 29.9.1994]), i primi si sono obbligati a versare all'Istituto bancario una somma di denaro (espressamente definita nell'accordo, pp. 3-5) Al punto IV dell'accordo viene indicato quanto segue: Con il ricevimento del Saldo transazione, con la cessione del credito e con la consegna dell'autorizzazione, _____ sarà interamente soddisfatta in via transattiva nei confronti dei Membri della _____. Inoltre, ai punti V e VI e VII viene stabilito: Con il ricevimento dei documenti di cui al punto III. i Membri della Famiglia _____ rinunciano a qualsiasi pretesa o diritto, presenti e futuri, da far valere a qualunque titolo nei confronti di _____, ivi compresi anche quelli che potrebbero derivare, in ipotesi dal Giudizio di revocazione (...). I membri della Famiglia _____ prendono atto, senza eccezioni che, per volontà delle Parti, fermi gli effetti liberatori della Transazione, _____ si riserva di coltivare il Giudizio di Revocazione (fino al passaggio in giudicato della eventuale pronuncia rescindente, oppure, a sua scelta, anche della pronuncia rescissoria, salva la rinuncia di cui al punto II, ultimo capoverso), al solo

scopo di far constatare l'inesistenza del credito portato dalla Sentenza _____, e caduto nella successione del fu _____, poi incassato dalla sua unica erede _____.

Resta inteso tra le Parti che tutte le controversie pendenti tra le parti ad eccezione del giudizio di revocazione e a quanto previsto ai successivi punti VIII. e XIII. saranno abbandonate.

6.4. Nel giudizio di revocazione (allegato doc. 16 al ricorso, p. 37), sulla base dell'accordo intervenuto tra le parti, si legge: (...) sulla base di tali ragioni, allorché siano integrate tra loro, si devono riformare per intero le impugnate sentenze del Tribunale di _____ n. 15041 del 31.10.1986 (sull'an) e n. 5904 del 13.5.1989 (sul "quantum"), perché prive di attualità (Cass. 10553 del 2009) in conseguenza della raggiunta transazione e si deve dichiarare che la parte attrice _____ a seguito della transazione, ha riscosso meno di quanto aveva ricevuto dalla stessa _____ in esecuzione della sentenza revocata ed è carente di interesse ad una pronuncia sul merito. Anche nel dispositivo della sentenza, per quanto concerne la fase rescissoria, i Giudici di cassazione _____, in virtù dell'esistenza della transazione, "carenti di interesse ad una pronuncia sul merito" (p. 38).

6.5. 6.5.1. Secondo l'art. 395 numero 6 del Codice di procedura civile italiano, le sentenze pronunciate in grado di appello o in unico grado possono essere impugnate per revocazione se la sentenza è effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato. La revocazione è un mezzo di impugnazione a carattere eccezionale, che concorre o si aggiunge all'appello o al ricorso per cassazione. Costituisce un'impugnazione limitata ed a critica vincolata, in quanto proponibile solo per i motivi tassativamente indicati dalla legge. La revocazione in esame comporta la rescissione della sentenza, relativa al precedente grado di giudizio cui segue una fase cosiddetta rescissoria, che tende alla sostituzione della sentenza medesima. Uno fra i motivi di revocazione è anche quello del "dolo del giudice". Ricorre tale motivo allorché il giudice tenga un comportamento scientemente, volutamente ed illegittimamente a favore di una parte. Esso integra un vizio che inficia la volontà del giudice, incidendo sul suo dovere di imparzialità. Il giudice che giudica dolosamente non determina la nullità della sentenza. Tuttavia, alla parte che ha subito un pregiudizio la legge conferisce, oltre al risarcimento dei danni in sede di azione per la responsabilità civile, anche una forma di tutela in forma specifica, consistente, appunto, nella possibilità di ottenere la revocazione della sentenza. L'esperibilità del rimedio in questione è subordinato al passaggio in giudicato della sentenza penale che accerta il dolo del giudice. Si ritiene che il giudice della revocazione non dovrà fare altro che attenersi alla sentenza che ha condannato il giudice in sede penale (Picardi [a cura di, Codice di Procedura civile [italiano], 3 a ed., Milano 2004, n. 1 ed 8 ad. art. 395 CPC-I, p. 1523 e p. 1531).

6.5.2. Nel parere del prof. _____, presentata dalla Divisione delle contribuzioni (parere del 23.9.2016, ad integrazione della perizia Oberson), si spiega, più precisamente che, nel diritto processuale civile l'istituto della revocazione "costituisce un mezzo di impugnazione avverso sentenze affette da vizi di particolare gravità" e che "il procedimento di revocazione è caratterizzato da una struttura bifasica, composta da (i) da una fase c.d. rescindente, finalizzata ad accertare l'effettiva sussistenza del vizio denunciato e ad eliminare la sentenza che ne risulti affetta, nonché (ii) da una fase (...) rescissoria". La parte rescindente non incide sui diritti e i rapporti controversi oggetti dell'originario giudizio, ma è invece "preordinata ad eliminare la pronuncia viziata emessa ad esito di tale giudizio, così da consentire che, nella seguente fase rescissoria, i suddetti diritti e rapporti controversi possano essere nuovamente vagliati e definiti da parte del giudice". Nel parere il prof. _____ aggiunge che "la Sentenza di revocazione _____, nella parte rescissoria, si qualifica come sentenza di mero rito, giacché essa si

limita ad accertare in capo alle originarie parti attrici (...) l'insussistenza (...) di una delle condizioni dell'azione, ossia l'interesse ad agire". In merito alla portata dell'accordo del 20.1.2010 il prof. _____ (p. 16, con i vari riferimenti a supporto), oltre a citare l'art. 1974 del codice civile, sostiene che "nei rapporti tra le parti, regolati dal c.d. principio di libertà a contrarre, tale accordo viene così a sostituirsi alla sentenza passata in giudicato, dettando una nuova disciplina del rapporto giuridico sostanziale". Per gli accordi pecuniari tra le parti, sarebbe stata irrilevante la sentenza di revocazione, rispetto alla validità dell'Accordo transattivo. Motivo per il quale, con l'accordo del 20.1.2010 sarebbero state disciplinate, definitivamente le pretese finanziarie tra le parti. Tant'è che, sull'aspetto del merito (ossia della fase rescissoria), nella sentenza del 2013, i Giudici hanno rilevato la carenza di interesse. 6.6. Di per sé, già la condanna del Giudice _____ per il reato di corruzione, confermata dalla Corte di cassazione italiana, poteva assurgere a scoperta di un "fatto nuovo". In effetti, a causa di tale condanna, la precedente sentenza civile, che aveva visto soccombere _____ e versare l'ingente somma alla vedova di _____, veniva de facto eradicata, non potendo, il giudice civile, eventualmente adito tramite l'istituto della revocazione, decidere altrimenti per la fase rescindente (cfr. Picardi, op. cit., n. 8). In effetti nella sentenza in questione (prodotta da parte ricorrente, doc. 15) si legge (pp. 181-182): Questa Suprema Corte, con sentenza n. 3060 (...) richiamata dalla ricorrente parte civile, ha già avuto modo di affrontare, sia pure in una fattispecie diversa, il problema del rapporto che intercorre tra la revocazione della sentenza civile e l'azione di risarcimento danni derivanti da reato (...). Poiché la corruzione del giudice non rende la decisione che costui adotta inesistente, ma nello stesso tempo, v'è intuibile necessità di rimuoverla, in quanto effetto del dolo del giudice, il codice di rito civile predispose il rimedio della revocazione di cui all'art. 395 n. 6, al quale la parte interessata avrebbe l'onere di fare ricorso, per conseguire l'obiettivo di determinare la rimozione del provvedimento giurisdizionale passato in giudicato (fase rescindente) e il recupero di una decisione imparziale circa la soluzione della situazione giuridica sostanziale (fase rescissoria). L'esperibilità del rimedio in questione da parte del soggetto interessato è subordinata logicamente al passaggio in giudicato della sentenza penale che accerta la corruzione del giudice, non potendo tale accertamento, riservato alla competenza funzionale del giudice penale, essere effettuato nel giudizio di revocazione". In presenza della costituzione di parte civile del danneggiato dal reato, la competenza funzionale del giudice penale si estende, come si legge nella citata sentenza della terza sezione civile di questa Corte "all'effetto obbligatorio, nell'ambito civilistico, del fatto-reato accertato, costituente, in quell'ambito, fatto illecito, che genera l'obbligazione di risarcimento del danno, nei suoi due aspetti di risarcimento di restituzione di ciò che è stato sottratto o indebitamente consegnato o pagato e di risarcimento del danno ulteriore (compreso quello non patrimoniale). Estensione della competenza del giudice penale nell'ambito civilistico che comporta il potere-dovere di quel giudice di trarre le conseguenze che, sotto il profilo obbligatorio, discendono direttamente dall'accertato reato, condannando il responsabile al risarcimento del danno (...). La sentenza del giudice penale di accertamento del fatto-reato... travolge gli effetti del giudicato civile. Alla luce di tale principio, deve quindi concludersi che l'accertamento, in sede penale, dell'uso abnorme del processo, inquinato dall'intesa corruttiva intercorsa tra una parte processuale e il giudice, costituisce titolo della domanda risarcitoria proposta ex art. 185 cpc dalla parte che ha subito gli effetti della corruzione e comporta la condanna del corruttore e del giudice corrotto al risarcimento di tutti i danni, patrimoniali e non patrimoniali, cagionati dal reato. In sostanza alla situazione giuridica sostanziale

crystallizzata dalla sentenza effetto del dolo del giudice se ne affianca una diversa, legittimata da un diverso titolo (il reato commesso) e integrata dall'obbligazione dei responsabili della corruzione al risarcimento del danno "nel duplice aspetto della restituzione di quanto conseguito e nella riparazione del pregiudizio ulteriore". E inoltre (p. 183): (...) sotto il profilo pragmatico, (...) il giudice della revocazione, eventualmente adito, non potrà fare altro, nel caso specifico, che prendere atto dell'esito del presente giudizio penale, e quindi della sussistenza del presupposto di cui al n. 6 dell'art. 395 c.p.c. e concludere in senso obbligato la fase rescindente, facendo così venire automaticamente meno il precedente giudicato civile. La decisione sul merito, affidata alla fase rescissoria, quale che potrà esserne la conclusione, va a regolamentare il rapporto giuridico sostanziale oggetto di contestazione (...).

6.7. Motivo per il quale, anche volendo fare astrazione dal termine di prescrizione assoluto, ma tenendo in considerazione il termine di perenzione di 90 giorni, l'istanza di revisione presentata da _____ era – ampiamente – tardiva. Del resto, nel suo parere dell' 11.6.2012 (allegato doc. L1 all'istanza di revisione, p. 23), il Prof _____ riteneva – comunque ancora in pendenza della procedura di revocazione conclusasi nel 2013 – "sensato avviare subito un procedimento per il rimborso di una parte dell'imposta di successione del Canton Ticino (...)", indicando fra i motivi quello secondo cui "attendere il passaggio in giudicato della sentenza della Corte d'Appello apparirebbe un eccesso di formalismo, considerando in particolare la possibile dilazione del processo in Italia". Il prof. _____ si è così espresso: A partire dal passaggio in giudicato della sentenza penale in cui veniva statuita la corruzione di giudici e dalla quale risulta che la "Sentenza _____" è insostenibile, così come l'avvio del processo di revisione innanzi alla Corte di appello a _____, è pacifico che la _____ deve rimborsare parte del risarcimento del danno. Questo processo è pendente, l'annullamento della "Sentenza _____" appare, sulla base della sentenza penale passata in giudicato, una mera formalità nell'ottica svizzera; lo stesso vale per l'omologazione giudiziale della transazione tra la Signora _____ e _____ del 20 gennaio 2010. Tra le parti è stata conclusa una transazione sull'ammontare dell'importo del risarcimento da rimborsare. Entrambe le parti si sono finora attenute (da due anni) a tale transazione. La sentenza della Corte d'Appello di _____ ha pertanto solamente una valenza formale, ritenuto che la vertenza sull'ammontare della somma a valere quale risarcimento è stata (finalmente) definitivamente chiusa (in merito anche _____, perizia del 27.8.2018, p. 19).

III. Effetto vincolante del verbale del 29 settembre 1994

7. 7.1. Come già ricordato, oggetto dell'istanza di revisione è la decisione del 7.10.1994 dell'UISD, la quale è stata preceduta da diversi incontri tra gli allora patrocinatori di _____ nonché da un verbale conclusivo, del 29.9.1994, sul quale è (anche) basata la decisione della quale è chiesta la revisione.

7.2. 7.2.1. Il 3.3.1992, dinanzi all'UISD, avveniva un incontro con l'avv. _____, in qualità di rappresentante degli eredi (allegato doc. F1, istanza di revisione). L'avvocato spiegava la situazione inerente la causa, pendente in _____ nei confronti dell'_____. In particolare, dopo che la Corte d'appello aveva confermato la decisione, confermando in "LIT 800'000'000'000.-- la cifra dovuta a titolo di risarcimento dall'_____", l'_____ aveva ricorso in Cassazione. L'avv. _____ spiegava – nel dettaglio – i possibili scenari procedurali, indicando che "allo stadio attuale è impossibile fare una qualsiasi previsione quanto al risultato e quanto ai tempi" e che, "per delle circostanze particolari, insite nella presidenza dell'_____, una transazione è assai improbabile".

7.2.2. Con una relazione del 30.4.1992, il Prof. _____, _____, presentava lo stato della causa "_____ e sue prospettive" (ricorso,

allegato doc. 8.1), giungendo alla seguente conclusione: In tale situazione, se da un lato ogni ragione milita in favore dell'Ing. _____ e della _____ in funzione dell'obiettiva solidità della sentenza impugnata, sommantesi al gravissimo vizio di improcedibilità del ricorso [a causa della mancanza di una procura], qualsiasi previsione sugli esiti del giudizio, sia in ordine alla conferma della condanna dell' _____; sia in ordine alla quantificazione dei danni, deve considerarsi soggetta ad ogni più seria riserva. La sentenza veniva poi confermata con sentenza della I sezione della Corte di Cassazione il 27.5.93 (depositata il 14.7.93) n. _____. 7.3. 7.3.1. Con scritto 17.1.1994, l'avv. _____ si è rivolto all'Ufficio cantonale delle imposte di successione e di donazione con le seguenti parole: La causa a suo tempo promossa dal defunto Ing. _____ avverso _____, _____, ha avuto esito positivo. In questi giorni _____ ha provveduto a pagare quanto da esso dovuto – dopo deduzione di determinati importi, in parte rilevanti, di imposte ed altri tributi – all'avente diritto. (...) A fronte di non indifferenti problemi che dovranno essere risolti in sede di accertamento dell'imponibile ereditario, proporrei una riunione durante la quale verrà svolto un esame generale delle problematiche che si pongono e sul "modus operandi" che si vorrà adottare. Il 30.3.1994 si è tenuta un'audizione, alla presenza, per l'erede, dell'avv. _____ e di _____, e per l'autorità fiscale di _____, _____ nonché _____. Al punto 8 del relativo verbale si legge: I componenti fanno presente che l' _____ ha proposto una causa per la revocazione della sentenza. Pertanto i processi in _____ riguardo all'importo recentemente incassato non sono terminati. Essi chiedono quindi che il Ct. Ticino riconosca alla signora _____ il diritto alla revisione della tassazione e alla restituzione dell'imposta con gli interessi, qualora ella fosse condannata dal tribunale _____, con sentenza cresciuta in giudicato, a restituire all' _____, in tutto o in parte l'importo percepito. (...)". Nel solco di tale problematica, al punto 9 del verbale si legge quanto segue: I rappresentanti della signora _____ si impegnano a presentare entro il 31 maggio 1994 una relazione giuridica che specifichi e chiarisca la natura dell'azione revocatoria e il relativo iter procedurale e che indichi in via valutativa il possibile esito della stessa. Su questi presupposti, l'autorità si impegnava a sospendere l'emissione della decisione tassazione, mentre l'erede si impegnava a depositare su un "conto speciale presso la _____" l'importo di fr. 91'920'150.-. Il 15.4.1994 l'avv. _____, a seguito della precedente audizioni ha presentato delle osservazioni, fra le quali: È ormai stabilito fra le parti che il termine di cinque anni per la revisione di cui all'art. 197 LT non è applicabile (e, quindi non opponibile agli eredi _____) qualora una revisione dovesse essere chiesta in considerazione del possibile esito della procedura di revocazione della sentenza in corso in _____. (...). Da questa premessa deriva, a mio avviso, che un approfondimento dei problemi di diritto pubblico è superfluo. (...). Voglia considerare queste mie proposte come il risultato delle mie preoccupazioni teoriche e formali che potrebbero tuttavia avere il loro peso se, in un futuro, non fossero le stesse parti che hanno discusso e stabilito quanto a verbale, a dover riesaminare le problematiche consecutive ad un esito sfavorevole per l'erede dell'azione di revocazione in corso. 7.3.2. Il 27.4.1994, si è svolta presso l'UISD un'ulteriore udienza (istanza doc. F2), sempre in merito alla successione del defunto _____, in presenza, per _____ dell'avv. _____ e del dott. _____. I rappresentanti hanno confermato che l'importo incassato dall' _____ era interamente pertocato a _____, quale unica erede del defunto ing. † _____, in base alla convenzione del 22.10.1993. Al punto 8 del verbale di audizione, si precisa che l' _____ aveva proposto una causa per la revocazione della

sentenza, motivo per il quale “ (...) i processi in _____ riguardo all’importo precedentemente incassato non sono terminati ”. Si chiedeva espressamente di riconoscere all’erede “(...) il diritto alla revisione della tassazione e alla restituzione dell’imposta con gli interessi, qualora ella fosse condannata dal tribunale _____, con sentenza cresciuta in giudicato, a restituire all’ _____, in tutto o in parte l’importo percepito ”. Veniva inoltre verbalizzato: “ Tenuto conto della situazione le parti convengono che la tassazione verrà emessa in base all’art. 119 LT che si applica anche alle contestazioni di carattere civile tra gli eredi e i terzi e la cui revisione non è limitata al termine di cinque anni di cui all’art. 197 LT (sentenza CDT 280/90 del 15.10.1990, pubbl. in R DAT I-1991, pag. 257 e segg.)”. Al punto 9, si sottolinea che l’approfondimento giuridico dei quesiti posti dalla richiesta di revisione della tassazione e della relativa restituzione dell’imposta, avrebbe richiesto parecchio tempo. I rappresentanti della contribuente si sono impegnati a presentare – entro il 31.5.1994 – “una relazione giuridica che specifichi e chiarisca la natura dell’azione revocatoria e il relativo iter procedurale e che indichi in via valutativa il possibile esito della stessa ”. L’autorità fiscale, per sua parte, si è impegnata “non appena sarà in possesso della relazione di cui sopra, a far esaminare dal profilo giuridico l’applicazione della normativa fiscale ticinese (art. 119 e relativa revisione) ”. La perizia avrebbe dovuto chiarire quale sarebbe stata l’autorità dello Stato del Canton Ticino e del Comune di _____ competente per “ (...) firmare l’obbligo di diritto privato alla restituzione in modo vincolante per gli stessi ”. Nel verbale, l’autorità ha dichiarato di sospendere l’emissione della notifica di tassazione (p. 4), mentre l’erede si è impegnata a depositare su un conto presso la _____, l’importo di fr. 91'920'150.-. Al punto 10, le parti convenivano che, ottenuti i pareri e le perizie di cui al punto 9, le stesse si sarebbero riunite per concordare l’emissione della tassazione, le modalità di un’eventuale restituzione dell’imposta e degli interessi. 7.3.3. Il 18.5.1994, il Prof. _____ ha allestito una “relazione allo stato dei giudizi relativi alla controversia _____” (doc. B, allegato alle osservazioni 21.10.2021 della Divisione delle contribuzioni). Nello scritto si indicava preliminarmente che la sentenza della I sezione della Corte di Appello di _____ n. _____, con cui l’ _____ era stato condannato al risarcimento dei danni nei confronti di _____ e di _____ per inadempimenti degli accordi 19 luglio 1979 – dopo molte vicissitudini – era stata confermata con sentenza della I sezione della Corte di Cassazione il 27.5.93 (depositata il 14.7.93) n. 7802, che aveva dichiarato “ (...) improcedibili il ricorso dell’ _____ per mancato tempestivo deposito della procura ai difensori ”. Si precisava poi che “il giudizio di cassazione, quando si concluda con una sentenza di rigetto della impugnativa, conclude definitivamente il giudizio civile senza ulteriori strascici ”. Peraltro, l’ _____ ed il _____ – anche in considerazione del valore della causa – avevano fatto diversi “disperati tentativi” di rovesciare gli esiti del giudizio “ (...) con procedure di cui alcune sono tuttora pendenti e che tengono tuttora aperta la vertenza, ancorché, a giudizio dello scrivente, prive di serie prospettive di accoglimento ”. Le azioni svolte dall’ _____ e dal _____ erano le seguenti: A. Giudizio di rivalsa da parte dell’ _____ contro il _____ e, utendo juribus, in surrogazione dello stesso Consorzio, nei confronti degli _____ e della _____ [il Tribunale di _____ aveva – motivatamente – respinto l’istanza cautelare ed il giudizio era pendente per il merito]. Secondo il _____, le prospettive dell’azione svolta dall’ _____ erano infime, anche perché “in sede cautelare il Tribunale ha già avuto modo di delibare prima facie la carenza del fumus boni juris dell’azione svolta dall’Istituto”. Tuttavia “ sul piano processuale il giudizio è pendente e pertanto è astrattamente possibile,

ancorché sommamente improbabile, che l'azione svolta dall' _____ possa portare ad un esito positivo per l'Istituto". B. Giudizio di Revocazione . Il secondo tentativo svolto dall' _____ era costituito dalla proposizione di giudizio di revocazione avverso la sentenza della Corte di cassazione che aveva a sua volta respinto il ricorso per cassazione proposto dall' _____ contro la sentenza di condanna pronunciata dalla Corte di appello di _____ a carico dell'Istituto. La revocazione è un rimedio eccezionale e straordinario. Il giudizio di revocazione è ammesso soltanto in ipotesi di errori gravissimi rilevabili prima facie, come ad esempio un errore di fatto risultante con immediata evidenza dagli atti stessi della causa. Nella relazione si indicava: "Ed è questa la strada che ha ritenuto di battere l' _____ sostenendo che, per un "abbaglio dei sensi", la Corte di Cassazione, che ha rigettato il ricorso presentato dall' _____ per il mancato deposito della procura, non avesse rilevato che, al contrario detta procura era stata in realtà presentata". La difesa di † _____ e di _____ si era costituita in giudizio anche per tale procedura, facendo rilevare l'inammissibilità dell'azione svolta, posto come la sentenza della Corte di cassazione aveva preso in considerazione – come elemento centrale del decidere – l'argomento concernente la presentazione o meno della procura, escludendo, in maniera motivata che tale presentazione fosse tempestivamente avvenuta. Il giudizio di revocazione era ancora pendente. In via di principio non era possibile d'acchito escludere, seppur con probabilità estremamente ridotte, che un ipotetico accoglimento del ricorso per revocazione possa rimettere in discussione l'intera materia del contendere. Il Professor _____ giudicava poco probabile un accoglimento delle istanze dell' _____. C. Giudizio di opposizione ex art. 404 c.p.c. Nel mese di novembre del 1993, il Ministero del Tesoro, rappresentato dall'Avvocato Generale dello Stato, aveva proposto opposizione di terzo alla sentenza della Corte di appello di _____ 4809/90 assumendo che tale sentenza danneggiasse il Ministero in quanto principale azionista dell' _____, anche in vista dei riflessi sulla privatizzazione dell'Istituto. La difesa dei _____ si era costituita facendo rilevare l'assoluta inesistenza dei presupposti dell'azione di terzo che si sarebbe dovuta fondare su ragioni proprie del terzo opponente e non su ragioni della parte condannata nel giudizio opposto. Secondo il _____, si doveva ritenere che l'azione proposta dal _____ avesse infime prospettive di successo, dato che la Corte di appello "sia pure in sede di prima disamina, ai fini della richiesta di sospensione della sentenza _____ ha avuto modo di esprimere motivatamente il proprio pensiero in ordine alla infondatezza della opposizione del Ministero del Tesoro e, a maggior ragione, dell'intervento adesivo dell'Istituto mobiliare Italiano". La relazione si concludeva con l'affermazione che le "diverse escogitazioni dell'I _____ e del _____" non avevano avuto esiti positivi. L'Istituto aveva dovuto "pagare quanto a suo tempo liquidato dai giudici di merito". 7.3.4. Ricevuta la relazione del _____, il 18.5.1994 (doc. A, allegato alle osservazioni del 21.10.2021 al ricorso della Divisione delle contribuzioni), l'avv. _____ la trasmetteva all' _____ procedendo ad un riassunto. In particolare, ha fatto riferimento alle procedure intentate dall' _____ e dal _____ e atte a "rovesciare l'esito del giudizio finale della Corte di cassazione", ossia a) il giudizio di rivalsa, b) il giudizio di opposizione ex art. 404 c.p.c., oltre c) al giudizio di revocazione, "già menzionato nel verbale". Il legale ha così concluso: Poiché lo scopo delle due procedure non menzionate nel verbale è identico a quello del giudizio di revocazione, ossia il tentativo di obbligare l'erede _____ a rimborsare (all' _____ stesso o, nel giudizio di opposizione, al _____) l'importo ricevuto, occorrerà che nell'emendamento proposto nella mia precedente lettera relativamente al problema

_____, vengano menzionati anche (con riferimento all'art. 8 del verbale), oltre al giudizio di revocazione, gli altri due rimedi sopra menzionati. 7.4. 7.4.1. Il 5.7.1994 (ricorso, allegato doc. 9), il Consiglio di Stato ha conferito mandato all'avv. _____ – in considerazione dei problemi giuridici relativi al diritto di revisione di una tassazione e alla restituzione del relativo importo in caso di contestazioni di carattere civile tra gli eredi e terzi che si prolungano oltre al termine di cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione – per allestire una perizia giuridica sull'argomento. 7.4.2. Il 6.9.1994, l'avv. _____ [giudice al Tribunale federale] ha presentato all'Amministrazione cantonale delle contribuzioni il proprio parere legale in merito alla “successione _____”, formulando la seguente premessa: Nell'ambito della successione _____, la contestazione patrimoniale aperta nei confronti dell'istituto bancario _____ (_____) di _____, conclusa con sentenza della Corte di _____ a favore del defunto _____ non è ancora ultimata. L'_____ ha infatti tentato in Italia delle cause per la revoca di detta sentenza. La relativa entità patrimoniale sarà considerata tra gli attivi della successione, in quanto gli eredi ne sono entrati in pieno possesso. L'imposta di successione verrà pertanto calcolata tenendo conto pure di questo attivo. Si pone ora la questione a sapere se, in caso di successo delle procedure di revoca intentate dall'_____, l'imposta di successione dovrà essere riveduta per la quota-parte corrispondente al patrimonio che dovrà essere rimborsato. I quesiti posti dal Consiglio di Stato erano i seguenti: 1) nel caso le sentenze di revoca dovessero dar ragione all'_____, potrà venir applicato l'attuale art. 119 LT (contestazioni fra eredi, legatari o donatari)? Se sì, anche nel caso in cui con l'1.1.1995 entrerà in vigore la nuova LT? 2) In base ai disposti legali, possono il Consiglio di Stato, rispettivamente il comune di _____, impegnarsi alla restituzione della relativa quota-parte dell'imposta di successione in caso di successo delle procedure di revoca intentate _____? Il Consiglio di Stato, rispettivamente il Comune di _____, possono impegnarsi alla restituzione della relativa quota – parte dell'imposta di successione indipendentemente dai disposti legali relativi alla revisione? I contribuenti, per loro parte, avevano posto le seguenti domande: (A1) Qualora la risposta alla domanda no. 1 come formulata fosse negativa, quanto convenuto nel verbale di audizione 27 aprile 1994 (...) vincola lo Stato del Canton Ticino all'applicazione analogica dell'art. 119 LT?” (A2) Qualora il perito escludesse in ogni caso la restituzione in base all'art. 119 LT, la stessa può essere chiesta in virtù dei disposti dell'art. 196 e segg. LT (anche oltre cinque anni dal momento in cui la tassazione è divenuta esecutiva) nell'ipotesi che le azioni intentate dall'_____ e dal _____ siano divenute definitive dopo la scadenza di tale termine e ciò in considerazione della concorde volontà espressa dalle parti in tal senso. Al mandato era allegato il testo del rapporto del _____ del 18.5.1994, indicante le tre azioni promosse “ (...) al fine di evitare le conseguenze della sentenza della Sezione della Corte di Cassazione in data 27 maggio 1993 ”. A tale riguardo, al perito veniva sottoposto il seguente ulteriore quesito: Nell'ipotesi di un esito positivo dei tre giudizi proposti, o di uno di essi, considerato che la sentenza della Corte di Cassazione sopra citata è definitiva e “conclude definitivamente il giudizio civile senza ulteriori strascichi”, dica il perito: (A) Se le azioni proposte dall'_____ – rispettivamente dal Ministero del Tesoro – sono da considerare nuove azioni indipendenti dall'azione principale che ha avuto il suo esito con la sentenza della Corte di Cassazione sopra menzionata”. (B) Nell'ipotesi dell'accoglimento di una delle tre azioni summenzionate, quali sono le possibilità, della loro esecuzione forzata in Svizzera alla luce della Convenzione di Lugano. 7.4.3. Nelle considerazioni preliminari

della sua perizia, l'avv. _____ ha affermato che la fattispecie non appariva, per alcuni aspetti, sufficientemente chiara e completa. Ha inoltre sottolineato che le opinioni da lui espresse costituivano un mero “ (...) parere pro veritate”, che non necessariamente troverebbero conferma in un procedimento giudiziario” e ha indicato che “alle autorità fiscali resta una sola via sicura e non suscettiva di sorprese ed è quella di procedere all'imposizione con atto d'imperio, lasciando poi che le varie istanze di ricorso si pronuncino fino alla crescita in giudicato della tassazione”. 7.4.4. Secondo l'avv. _____, la successione del defunto † _____ era disciplinata dalla LT 1976. Il perito ha poi preso in considerazione l'art. 119 LT 1976, secondo cui lo Stato ha il diritto di percepire l'imposta anche in caso di contestazione fra gli eredi, legatari o donatari, in base al patrimonio accertato, alla legge e, ove vi siano disposizioni a causa di morte o liberalità, in base alle stesse, pur rimanendo riservato il diritto di chiedere la revisione della tassazione ai sensi dell'art. 196 in caso di successiva modificazione della posizione dell'erede, legatario o donatario, decretata dal giudice. Secondo il perito, la giurisprudenza della CDT (RDAT II 1992 n. 25 t. p. 241 ss. e RDAT I-1991 n. 26t p. 257 ss.) aveva interpretato tale disposizione in senso “piuttosto largo”. In particolare, l'autorità fiscale – per poter imporre – non doveva tenere in considerazione contestazioni già in corso o future o possibili fra eredi o con terzi. Non era compito dell'autorità fiscale – per la citata norma – risolvere questioni di natura civile e ereditaria, né pronunciarsi o considerare pretese fatte valere dagli eredi l'un contro l'altro o da terzi (o) contro terzi. In caso di successiva modificazione della posizione dell'erede, legatario o donatario, decretata dal giudice, restava riservato il diritto di chiedere la revisione secondo l'art. 196 LT. Sempre per il perito, la giurisprudenza non sembrava porre nessuna differenza tra contestazioni già pendenti all'atto dell'apertura della successione o aperte in seguito. L'autorità fiscale, dichiarando da subito applicabile l'art. 119 LT, agiva conformemente alla giurisprudenza della Camera di diritto tributario. Il vantaggio dell'applicazione di tale disposto risiedeva nel fatto, sempre secondo il perito, “che la revisione della tassazione potrà avvenire anche se le procedure civili tuttora pendenti in _____ dovessero concludersi in periodo superiore ai cinque anni, termine di prescrizione cui la legge sottopone la normale revisione”. Secondo l'avv. _____, l'assenza di un termine di prescrizione nei casi di contestazioni civili relative a beni della successione appariva giustificata da ragioni di equità. In risposta al primo quesito, l'avv. _____ ha ritenuto applicabile al caso di specie l'art. 119 LT “ (...) qualora l'erede dovesse essere condannata alla ripetizione di quanto ricevuto”. In relazione al secondo quesito – relativo alla restituzione dell'imposta di successione in caso di successo delle procedure di revoca, indipendentemente dai disposti legali relativi alla revisione – ha affermato che le autorità, nell'ambito di una soluzione concordata, avrebbero potuto “assumere un impegno di quella natura senza incorrere in violazione di legge”. I quesiti A1 e A2 venivano a cadere. In merito al quesito B (a), l'esperto ha rilevato che la descrizione del _____ del 18 maggio 1994 gli sembrava “assai sommaria” e che non era possibile dare una risposta “sicura e attendibile”. Ad ogni modo, in merito alle tre procedure esistenti (e alla loro natura rispetto alla sentenza della Corte di Cassazione del 27 maggio 1993), l'avv. _____ si è così espresso a) per l'azione di rivalsa dovrebbe trattarsi di una nuova causa indipendente dal procedimento testé conclusosi con la sentenza della Corte di cassazione di data 27.5.1993 (...), b) Il giudizio di revocazione della sentenza di cassazione, se dovesse essere accolta l'impugnazione, riaprirebbe invece a mio parere il precedente giudizio (...), c) il giudizio di opposizione, infine, manifesterebbe effetti che in dottrina sono controversi. In merito alla seconda parte del quesito B, e meglio alle possibilità, in

caso di accoglimento “di una delle azioni summenzionate”, della loro esecuzione forzata in Svizzera alla luce della Convenzione di Lugano, il perito ha affermato che una sua risposta non poteva essere “certa e completa”. Ad ogni modo, riteneva che, per il giudizio di revocazione e di opposizione, le impugnative fossero prive del “fumus boni juris”, mentre che, per l’azione di rivalsa, “è invece il _____ a confermare che il Tribunale già si è espresso prima facie per la carenza del fumus boni juris”. 7.5. Il 29 settembre 1994, è stato redatto il “verbale conclusivo” in relazione alla procedura di tassazione dell’imposta di successione di †_____. Lo stesso è stato sottoscritto, per l’autorità fiscale, dai funzionari _____, e, per la contribuente, dall’avv. _____. Nello stesso si legge che (a) la successione del de cuius comprendeva un ammontare versato all’erede dall’_____ e che (b) le modalità della tassazione e l’ammontare da versare allo Stato del Canton Ticino erano stati determinati durante i verbali di audizione del 27 aprile 1994 e del 16 giugno 1994. Al punto c si ricorda che, per evitare le conseguenze della sentenza della Corte di cassazione italiana del 27 maggio 1993 (depositata il 14 luglio 1993), erano state proposte tre azioni (da parte dell’_____: giudizio di rivalsa; da parte dell’_____: giudizio di revocazione; da parte del _____: giudizio di opposizione), ognuna delle quali avrebbe potuto comportare, nell’ipotesi di un giudizio positivo per le proponenti, un obbligo di restituzione del capitale percepito dagli eredi per intero o quota parte (vedi relazione e parere prof. _____, _____, del 18 maggio 1994). Al punto d del verbale conclusivo si richiama il parere dell’avv. _____ che era stato commissionato ai fini di accertare la possibilità, per gli eredi _____, di chiedere la revisione della tassazione anche oltre il termine di 5 anni, considerato che i giudizi menzionati al punto c avrebbero potuto perdurare oltre il limite quinquennale di cui all’art. 197 LT e, di converso, la possibilità per l’autorità fiscale di validamente impegnarsi nello stabilire che il termine quinquennale di cui all’art. 197 LT non tornava applicabile alla fattispecie in caso di revisione ai sensi dell’art. 119 LT. Al punto e è stata richiamata anche la giurisprudenza relativa all’art. 119 LT, “nel senso che la revisione può essere chiesta «in casu» anche oltre il termine di 5 anni di cui all’art. 197 LT”. L’autorità fiscale, dopo aver richiamato i precedenti punti del verbale conclusivo, dichiarava pertanto applicabile l’art. 119 LT, “con la conseguenza che il termine di cui all’art. 197 LT limitante il termine per la presentazione della revisione a 5 anni non è applicabile nella fattispecie e con l’ulteriore conseguenza che la revisione potrà essere chiesta sulla base di una decisione passata in giudicato a condizione che l’istanza di revisione sia presentata entro il termine di 90 giorni dall’intimazione della decisione definitiva munita della certificazione di crescita in giudicato”. 7.6. Il 7 ottobre 1994 è stata notificata la decisione di tassazione della quale viene richiesta ora la revisione, la cui motivazione è la seguente: La tassazione è stata allestita in conformità ai disposti dell’art. 119 della legge tributaria ed è basata sulle risultanze dai verbali di audizione di data 27 aprile e 16 giugno 1994 nonché sul verbale conclusivo di data 29 settembre 1994. 8. 8.1. _____ ha presentato, il 12 luglio 2013, istanza di revisione nei confronti della decisione di tassazione dell’imposta di successione del 7 ottobre 1994, sulla base della sentenza n. _____ (pubblicata il 7 marzo 2013) della Corte di appello di _____, Sezione Seconda civile. In particolare, con la decisione di revocazione italiana del 12 luglio 2013 (passata in giudicato), l’istante sarebbe stata astretta alla restituzione di quanto ricevuto, a suo tempo, a seguito della causa contro _____. Motivo per il quale, in applicazione degli accordi dell’epoca, tra fisco e rappresentanti della ricorrente, nonché del contenuto della stessa decisione di tassazione di successione, chiedeva la revisione di quest’ultima. 8.2. Contrariamente a quanto sostenuto

dalla ricorrente, l'impegno contenuto nel verbale citato deroga al diritto applicabile. Come ricordato in precedenza, infatti, anche in caso di applicazione dell'art. 119 LT 1976, la contribuente poteva ottenere una riapertura della decisione di tassazione solo avvalendosi delle disposizioni relative alla revisione delle decisioni passate in giudicato, nel rispetto dei termini previsti dalla stessa legge tributaria (v. supra, consid. 4). Nella misura in cui l'autorità di tassazione ha ammesso che "il termine di cui all'art. 197 LT limitante il termine per la presentazione della revisione a 5 anni non è applicabile nella fattispecie e con l'ulteriore conseguenza che la revisione potrà essere chiesta sulla base di una decisione passata in giudicato a condizione che l'istanza di revisione sia presentata entro il termine di 90 giorni dall'intimazione della decisione definitiva munita della certificazione di crescita in giudicato", l'UISD ha acconsentito ad una deroga al diritto vigente. 8.3. 8.3.1. Ci si domanda anzitutto se l'impegno in questione vincoli l'autorità di tassazione. 8.3.2. Il principio della buona fede, che discende direttamente dall'art. 9 Cost., e che si applica all'insieme dell'attività statale, protegge i cittadini nell'affidamento legittimo che ripongono nelle rassicurazioni ricevute da parte delle autorità, nel caso in cui abbiano regolato il loro comportamento secondo delle decisioni, delle dichiarazioni oppure un comportamento determinato dell'amministrazione. Secondo la giurisprudenza, un'informazione oppure una decisione erronea dell'amministrazione possono obbligare quest'ultima a consentire ad un amministrato di godere di un vantaggio contrario alla regolamentazione in vigore alle seguenti condizioni: (a) che l'informazione è stata data senza riserve, (b) che l'autorità è intervenuta in una situazione concreta nei confronti di determinate persone, (c) che l'autorità ha agito oppure si ritiene abbia agito nei limiti delle proprie competenze e (d) che l'amministrato non si è potuto rendere immediatamente conto dell'inesattezza dell'informazione ricevuta. È inoltre necessario che quest'ultimo si sia basato sulle rassicurazioni oppure sul comportamento del quale si prevale per intraprendere delle (e) disposizioni alle quali non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio, e (f) che la regolamentazione non sia modificata a partire dal momento in cui la rassicurazione è stata data e che (g) l'interesse all'applicazione del diritto non prevalga sulla protezione della buona fede (DTF 137 II 182 consid. 3.6.2.; sentenza TF 2C_603/2012 del 10.12.2012 consid. 4). In effetti, il diritto tributario è particolarmente 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). Motivo per il quale il contribuente può beneficiare di un trattamento che deroga alla legge, unicamente nel caso in cui, le condizioni sopra menzionate – che devono essere interpretate restrittivamente – sono adempiute in maniera chiara e senza equivoci (sentenza 2C_382/2007 del 23.11.2007 consid. 3 e la giurisprudenza citata; sentenza; sentenza TF 2C_461/2021 del 19.1.2022, consid. 5.1.). 8.3.3. Nel caso in esame, c'è perlomeno una condizione, fra quelle cui il Tribunale federale subordina il riconoscimento di un vantaggio contrario al diritto in vigore, che non è adempiuta. Il contribuente che invoca la propria buona fede deve infatti avere adottato delle disposizioni alle quali non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio. Ora, l'insorgente aveva ereditato ingenti capitali dal marito, deceduto il 30 dicembre 1990. Il presupposto per l'assoggettamento all'imposta di successione era a tale momento adempiuto. È pertanto escluso che, a seguito delle indicazioni contenute nel verbale del 29 settembre 1994, la contribuente abbia intrapreso atti di disposizione fiscalmente rilevanti. Ne consegue che l'impegno preso dall'autorità di tassazione, a non considerare il termine di prescrizione di cinque anni per la revisione della decisione di tassazione, non vincola lo stesso UISD. 8.4. 8.4.1.

Indipendentemente da quanto precede, si deve in ogni caso escludere l'interpretazione che la ricorrente ha fatto del verbale del 29 settembre 1994. Il verbale, da un lato, richiama il parere dell'avv. _____ del 6 settembre 1994, che era stato commissionato [...] ai fini di accertare la possibilità per gli eredi _____ di chiedere la revisione della tassazione anche oltre il termine di 5 anni (considerato che i giudizi posti in essere e menzionati al punto c) possono perdurare oltre il termine quinquennale di cui all'art. 197 LT) e di converso l'autorità fiscale può validamente sin da ora impegnarsi nel senso che il termine quinquennale di cui all'art. 197 LT non torna applicabile nella fattispecie in caso di revisione ai sensi dell'art. 119 LT [...] e, dall'altro, si conclude con l'affermazione secondo cui l'Autorità fiscale dichiara applicabile l'art. 119 LT, con la conseguenza che il termine di cui all'art. 197 LT limitante il termine per la presentazione della revisione a 5 anni non è applicabile nella fattispecie e con l'ulteriore conseguenza che la revisione potrà essere chiesta sulla base di una decisione passata in giudicato a condizione che l'istanza di revisione sia presentata entro il termine di 90 giorni dall'intimazione della decisione definitiva munita della certificazione di crescita in giudicato. 8.4.2. Ora, è innegabile che la causa civile di revocazione pendente al momento della sottoscrizione del verbale del 29 settembre 1994 non coincide con la " causa civile nel giudizio di revocazione iscritta al n. _____ del Ruolo generale Affari contenziosi dell'anno 2006 ", la cui sentenza è stata pubblicata il 7.3.2013 (sentenza n. _____; repert. n. _____ dell'8.3.2013). In particolare, la causa sfociata nella sentenza del 2013 vedeva contrapposta _____ A [succeduta a _____], in veste di "attrice in revocazione" e _____ in proprio e nella qualità di erede e successore universale di _____" (parti convenute in revocazione) nonché _____ e _____ (parte citata non costituita). Oggetto della domanda di revocazione era la sentenza della Corte d'appello di _____, Sezione prima civile, n. _____ del _____ (depositata il 26.11.1990). La revocazione veniva chiesta sulla base all'art. 395 n. 6 del Codice di procedura civile italiano [secondo il quale le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado, possono essere impugnate per revocazione, se la sentenza è effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato]. 8.4.3. In particolare, la procedura di revocazione avviata nel 2006 (e conclusa nel 2013) trae origine dall'operato, condizionato dalla corruzione, del Giudice dott. _____ (relatore ed estensore della sentenza della Corte d'appello di _____ del 10.10.1990 della quale si chiedeva la revocazione, v. sopra), il quale, insieme ad altri imputati, con sentenza del 29 aprile /5 agosto 2003 n. _____ del Tribunale di _____, Sezione quarta penale, era stato giudicato colpevole del reato previsto e punito dagli artt. 81, 110, 112 n. 1, 319, 319 ter, 321 c.p. perché _____, nella sua qualità di pubblico ufficiale in quanto magistrato in servizio presso la Corte d'appello di _____, componente il collegio giudicante che ebbe a decidere le cause riunite 3176/89 e 3250/89, in violazione dei doveri di imparzialità, probità e indipendenza tipici della funzione giudiziaria accettava prima la promessa e riceveva poi parte delle somme per decidere tali cause in modo favorevole alla parte _____ e sfavorevole alla parte _____. (...) Accordi intervenuti in luogo imprecisato a far tempo dal 1986 e pagamenti avvenuti su banche _____, _____, _____, _____ almeno fino al _____". Nel giudizio di appello penale, con sentenza del 23 maggio /5 luglio 2005, la _____, aveva poi dichiarato: (...) _____ colpevole di un unico reato di corruzione passiva previsto e punito sia dall'art. 319 CP sia ai sensi dell'art. 319 e 319ter, commesso dal 1990 al 1993, esclusa la continuazione. La sentenza era stata infine confermata dalla Corte di cassazione (n.

_____ del 4.5.2006), determinando il passaggio in giudicato del giudizio di corruzione a carico del Giudice _____. 8.4.4. Compito del giudice della revocazione (quella intrapresa nel 2006, a seguito della condanna del giudice _____, il quale “riceveva somme di denaro per decidere la causa affidatagli in senso favorevole ai _____”) era di stabilire se l’accertata corruzione (stabilita in sede penale) dovesse determinare la revocazione della sentenza impugnata (ritenuto anche come il giudice _____ fosse membro di un collegio giudicante). Ora, nella sentenza n. _____, si legge che il Giudice _____, essendo stato relatore dei procedimenti n. _____ e n. _____ nonché estensore della sentenza n. _____, aveva “_____ e, incidendo sul processo formativo della volontà decisionale della sentenza (...), sotto il profilo di avere, quale relatore, curato la predisposizione degli elementi di fatto e di diritto in ordine alla relazione della causa in camera di consiglio e, quale estensore, redatto la motivazione, secondo il regolamento di interessi auspicato dall’accordo corruttivo raggiunto al di fuori della camera di consiglio e volto a favorire illecitamente la parte attrice (_____)” In particolare, il Giudice _____ aveva “pesantemente influenzato – a tutto vantaggio della parte _____ – anche la discussione in camera di consiglio e la conseguente decisione”. Nella sentenza di revocazione (pp. 24 e 25) si può leggere che _____ aveva operato in modo da falsare il corretto iter decisionale, incidendo sul processo formativo della volontà decisionale, all’insaputa degli altri componenti del collegio, ai quali non poteva avere rivelato “di essersi impegnato nell’accordo corruttivo (altrimenti irrealizzabile) e che hanno saputo soltanto a seguito delle indagini penali che quanto loro prospettato e riferito (...) del relatore ed estensore dott. _____, era in realtà frutto di corruzione”. Per quanto concerne il “giudizio rescissorio” (p. 25) occorre rilevare che, con l’istanza di revisione (doc. B), era stata presentata unicamente una parte della sentenza del 2013. Con il ricorso (doc. 16) la sentenza è stata invece prodotta integralmente. Ora dalla pagina 28 e seguenti della stessa si apprende che, il 20.1.2010, vi era stato un accordo transattivo tra _____ (ed i figli) e _____ ed anche un “preliminare di transazione” risalente al 17-27 luglio 2007. Nel preliminare in questione, i membri della famiglia _____ si erano obbligati a stipulare, entro il 31 ottobre 2007 (termine più volte prorogato sino al 31 gennaio 2010), una transazione concernente il pagamento da parte dei membri della famiglia _____ a favore di I _____ dell’importo di € 200'000'000.- ed inoltre la cessione, da parte di _____, degli eventuali crediti verso l’amministrazione finanziaria “il tutto a saldo definitivo di ogni pretesa attuale o futura di _____ nei confronti dei Membri della Famiglia _____ o dei loro aventi causa e nei confronti di _____ in liquidazione o suoi aventi causa, per qualsiasi titolo o causale derivanti o connessi con il contezioso _____”. La Corte, evidenziava, sempre appoggiandosi all’accordo transattivo del 20 gennaio 2010 tra le parti (p. 32) che al punto “V” queste ultime “rinunciano a qualunque pretesa o diritto, presenti e futuri, da far valere a qualunque titolo nei confronti di _____, ivi compresi anche quelli che potrebbero derivare, in ipotesi, dall’esito del Giudizio di revocazione”. La sentenza si conclude (p. 37) con la decisione secondo cui “si devono riformare per intero le impugnature sentenze del Tribunale di _____ del 31-10-1986 (sull’ “an”) e n. 5904 del 13-5-1989 (sul “quantum”), perché prive di attualità (...) in conseguenza della raggiunta transazione, e si deve dichiarare che la parte attrice _____, a seguito della transazione, ha riscosso meno di quanto aveva ricevuto dalla stessa _____ in esecuzione della sentenza revocata ed è carente di interesse ad una pronuncia sul merito”. 8.5. Diversamente da quanto ritiene la ricorrente, con il verbale

conclusivo del 29 settembre 1994 – nel quale sono state espressamente evocate le cause ancora pendenti all’epoca (le 3 indicate dalla perizia del prof. _____) - è stato ritenuto applicabile l’art. 119 LT (1976) alla fattispecie, fatta eccezione per il termine di 5 anni previsto all’art. 197 LT (1976) per la presentazione della revisione. Ora, nessuna delle cause menzionate nell’accordo del 29.9.1994 ha portato alla restituzione di quanto versato a _____ all’_____. Nessuna istanza di revisione è infatti stata presentata all’autorità fiscale a seguito dell’esito di tali – precisamente elencate - procedure giudiziarie. Le tre procedure menzionate nell’accordo del 29.9.1994 non hanno quindi astretto _____ a restituire alcunché all’_____. La restituzione dell’importo trae la sua origine dall’operato - condizionato dalla corruzione - del giudice estensore e relatore della sentenza che, all’epoca, aveva obbligato l’_____ a versare ad †_____, e di riflesso all’unica erede _____, un ingente indennizzo. Unicamente a seguito della sentenza della Cassazione, che ha confermato il giudizio per il reato a carico del _____ è stata avviata un’altra e susseguente procedura revocatoria, nel 2006 (12 anni dopo la decisione di tassazione del 7.10.1994) dinanzi al giudice civile. Se ne conclude che, in queste circostanze, l’impegno assunto dall’UISD a non applicare il termine di prescrizione non sarebbe vincolante, neppure se si ritenesse di dover tutelare la buona fede della ricorrente, trattandosi di una fattispecie diversa, e di una procedura revocatoria successiva (non in essere al momento della decisione di tassazione del 7 ottobre 1994), che non poteva essere contemplata dal verbale del 29 settembre 1994, in quanto non era neppure ipotizzabile/ipotizzata a tale momento. 8.6. Se anche si volesse ammettere che il verbale contenesse un impegno vincolante nei confronti della contribuente, in base al principio della buona fede, è escluso che il giudizio che ha comportato la restituzione dell’indennizzo alla controparte fosse contemplato dallo stesso. IV. Revisione per violazione del principio della capacità contributiva? 9. 9.1. La ricorrente ritiene inoltre che il diritto alla revisione della decisione potrebbe anche discendere direttamente dai principi costituzionali ed in casu dall’art. 127 cpv. 2 Cost. In particolare, citando alcuni autori di dottrina, dagli articoli 8, 9 e 127 cpv. 2 deriverebbe un principio generale secondo il quale – anche in assenza di un’esplicita base legale – la revisione è ammissibile, se il suo rifiuto porterebbe a risultati sconvolgenti, scioccanti e insostenibili dal punto di vista della giustizia. Principio che, secondo _____, dovrebbe applicarsi anche al caso di specie. La Divisione delle contribuzioni, per sua parte, si limita a contestare una violazione del principio costituzionale della capacità contributiva. 9.2. Ora, il Tribunale federale ha già avuto modo di affermare che, in via generale, se le condizioni previste dalla legge per una revisione non sono date e il diritto federale in materia non è quindi stato violato, anche la denuncia della lesione del principio costituzionale della buona fede non può avere portata propria (sentenza 2C_960/2021 del 10 dicembre 2021 consid. 2.4, con riferimento alle sentenze 2C_924/2018 del 6 novembre 2018 consid. 7 e 2C_745/2018 del 5 ottobre 2018 consid. 5 [con riferimento all’art. 190 Cost.]; sentenze 2C_245/2019 del 27 settembre 2019 consid. 5.1; 2C_487/2017 del 19 giugno 2017 consid. 3.1 e 2C_212/2016 del 6 settembre 2016 consid. 5.3 [con riferimento al numerus clausus dei motivi legali di revisione]). Anche nell’ambito dell’imposta di successione, che non sottostà all’armonizzazione, il principio di legalità, particolarmente rigoroso nel diritto tributario (art. 127 cpv. 1 Cost; DTF 142 II 182 consid. 2.2.1) non ammette motivi di revisione né extralegali né sovralegali, in considerazione del principio del numerus clausus dei motivi legali che permettono di riesaminare decisioni di tassazione passate in giudicato (Looser , in: Zweifel/Hunziker/Beusch [a cura di], Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, § 38, n. 21 ss., p. 508 ss.). Tuttavia,

anche volendo ammettere la tesi della ricorrente, nel caso di specie non è ravvisabile un risultato scioccante od iniquo, nella misura in cui, ad ogni modo, il diritto alla revisione è subordinato al rispetto di determinati termini assoluti per rimettere in discussione una decisione passata in giudicato. Nel caso di specie l'istanza di revisione è stata presentata a quasi 19 anni dalla decisione di tassazione contestata. V. Violazione della CEDU 10. 10.1. La ricorrente ritiene infine che, qualora, per i motivi già esposti, non fosse aperta la via procedurale della revisione, tornerebbe applicabile la garanzia degli art. 1 e 6 CEDU (in particolare il diritto ad un equo processo e non viziato “ dalla violazione dei principi del mantenimento della parola data, della buona fede, del divieto dell'arbitrio, della garanzia della proprietà privata, della garanzia di una tassazione non confiscatoria e del principio della tassazione in base alla capacità economica ”, ricorso p. 33), ritenendo che l'attuale giurisprudenza dell'Alta Corte andrebbe rivista, nel caso di specie. 10.2. Ora, come anche riconosciuto dalla ricorrente, la garanzia dell'art. 6 CEDU non trova applicazione nelle procedure fiscali che non hanno carattere penale (sentenza DTF 140 I 6.8 consid. 9.2.; sentenza TF 2C_245/2019 del 27.9.2019 consid. 4.1.1). L'Alta Corte svizzera, anche per quanto concerne la revisione delle decisioni in ambito di sottrazione fiscale, nella sentenza 2C_245/2019 del 27.9.2019 ha ricordato che la giurisprudenza costante della Corte europea dei diritti dell'uomo non garantisce il diritto alla riapertura di una procedura o ad altre forme di ricorso che permettono di annullare o di procedere alla revisione di decisioni giudiziarie definitive (consid. 4.1.3, con riferimento alla giurisprudenza della Corte EDU). L'art. 6 CEDU è stato giudicato inapplicabile alle procedure straordinarie che hanno come scopo quello di verificare l'adempimento delle condizioni che permettono la riapertura della procedura, quali la revisione o la riconsiderazione, dal momento che non si tratta, di principio, di giudicare su contestazioni relative a diritti o obblighi di carattere civile oppure sul fondamento di accuse in ambito penale. Tuttavia, se le condizioni per la riapertura del procedimento sono riunite, o se un rimedio straordinario conduce a far nuovamente giudicare interamente la fattispecie, le garanzie dell'art. 6 CEDU cominciano ad applicarsi dall'apertura della nuova procedura. In materia penale, la Corte europea dei diritti dell'uomo esamina quindi la questione dell'applicabilità dell'art. 6 CEDU ai ricorsi straordinari per stabilire se, nell'ambito dell'esame del ricorso in questione, il giudice nazionale si è pronunciato sul fondamento dell'accusa. Pur non essendosi mai espressamente pronunciato in precedenza sull'applicabilità dell'art. 6 CEDU nell'ambito della procedura di revisione inerente le infrazioni fiscali, il Tribunale federale ha affermato che dalla propria giurisprudenza emergeva che la procedura di revisione, sia civile che penale, non rientra nel campo di applicazione dell'art. 6 cpv. 1 CEDU, quantomeno nella fase rescindente. Ciò perché la procedura rescindente ha quale unico oggetto l'esame dei motivi, di procedura o di fatto, che possono giustificare la revisione di una decisione passata in giudicato, e non quello di pronunciarsi sul fondamento della decisione in quanto tale. Unicamente se le condizioni della revisione sono riunite, l'autorità annulla la decisione oggetto della domanda di revisione, e poi, nella fase rescissoria, delibera nel merito. Le garanzie dell'equo processo sono, di principio, applicabili solo nell'ambito di un nuovo esame del merito, ossia nella fase rescissoria (sentenza TF 2C_245/2019 del 27.9.2019 consid. 4.1.4). Nella sentenza 2C_245/2019 del 27.9.2019 il TF ha dunque escluso che le garanzie previste dall'art. 6 CEDU si applichino nella fase rescindente, che comprende la verifica della ricevibilità della domanda di revisione e poi quella dei motivi invocati che, se sono adempiuti, comportano l'annullamento della decisione precedente che è oggetto della domanda di revisione. Solo nella fase rescissoria, cioè quando l'autorità si pronuncia di

nuovo sulla decisione precedente che è stata annullata, l'art. 6 CEDU è applicabile in linea di principio. Tuttavia, ciò vale unicamente nella misura in cui la revisione porta alla riapertura di una procedura fiscale avente carattere penale, come è il caso se si tratta di una sottrazione d'imposta. Le garanzie dell'art. 6 CEDU non sarebbero invece applicabili nel caso in cui, nella fase rescissoria, l'autorità deve pronunciarsi nuovamente sulla fondatezza di una decisione di natura puramente fiscale (sentenza TF 2C_245/2019 del 27.9.2019, consid. 4.1.5). 10.3. Ne consegue che la ricorrente non può pretendere la revisione della decisione di tassazione passata in giudicato sulla base della CEDU. 11. Per il resto non occorre entrare nel merito della censura inerente l'ammontare della richiesta di restituzione (ricorso punto 2.8.), dal momento che, come visto, non vi sono gli estremi per rimettere in questione la decisione di tassazione del 7 ottobre 1994. 12. Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della parte soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 9'500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.– per un totale di fr. 10'000.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Lucerna, entro 30 giorni per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La cancelliera:

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