

TI_GERICHTE 80.2021.215 vom 9. August 2021

TI Tribunale d'appello, 2021-08-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.215

FR: TI_GERICHTE 80.2021.215 du 9 août 2021

IT: TI_GERICHTE 80.2021.215 del 9 agosto 2021

Regeste

Procedura: revisione, doppia imposizione internazionale, contribuenti germanici tassati nei due Stati, buona fede, permesso di domicilio e presentazione della dichiarazione in Svizzera senza riserve

Erwägungen

E. 1.1

La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fiscale contro le decisioni degli Uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare preliminarmente se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata, ma anche se una eventuale decisione dell'Ufficio di tassazione, che abbia dichiarato irricevibile il reclamo del contribuente, sia fondata. Se l'irricevibilità del reclamo è stata pronunciata a torto, gli atti verranno retrocessi all'autorità di tassazione per la decisione di merito, mentre, in caso contrario, la Camera confermerà la decisione di irricevibilità.

E. 1.2

Nel caso in esame, con la decisione impugnata l'autorità di tassazione ha dichiarato irricevibile il reclamo dei contribuenti contro la decisione, con cui aveva già dichiarato irricevibile l'istanza di revisione. Dalla motivazione della decisione dopo reclamo non è tuttavia per niente chiaro quale presupposto processuale facesse difetto. Un reclamo viene infatti dichiarato irricevibile solo se non è adempiuto uno dei requisiti di validità previsti dalla legge, cioè in particolar modo la legittimazione, la capacità processuale e l'interesse degno di protezione del reclamante, come pure l'esistenza di una decisione impugnabile, la forma scritta e la tempestività del reclamo e l'esistenza della volontà di reclamare (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 1 ad art. 135 LIFD, p. 2293 s.). Se i requisiti di forma del reclamo sono adempiuti, l'autorità di tassazione adotta invece una decisione di merito (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 2 ad art. 135 LIFD, p. 2294). L'Ufficio di tassazione è peraltro entrato nel merito del reclamo, confrontandosi, perlomeno succintamente, con le censure sollevate dai contribuenti e confermando la legittimità della propria precedente decisione.

E. 1.3

Il dispositivo potrebbe spiegarsi con il fatto che l'Ufficio di tassazione si è soffermato, fra l'altro, sulla tempestività dell'istanza di revisione, concludendo che la stessa era " tardiva e irricevibile ". Se così fosse, tuttavia, il vizio processuale avrebbe inficiato già l'istanza di revisione e non il reclamo contro la prima decisione. In tal caso, sarebbe stata dichiarata irricevibile l'istanza di revisione e il reclamo avrebbe dovuto limitarsi a questo aspetto. I

contribuenti avrebbero cioè potuto contestare la decisione limitatamente alla questione della tempestività dell'istanza di revisione. In una simile eventualità, tuttavia, la verifica della tempestività dell'istanza di revisione, intrapresa dall'autorità fiscale nell'ambito della procedura di reclamo, avrebbe comportato l'adozione di una decisione di merito. Per confermare l'intempestività dell'istanza, infatti, l'Ufficio sarebbe entrato nel merito del reclamo e non lo avrebbe dichiarato irricevibile. Sebbene già l'istanza di revisione fosse stata dichiarata irricevibile, con le decisioni dell'11 maggio 2021, la motivazione di queste ultime non fa tuttavia alcun accenno alla questione del termine. Anche ammettendo che, solo dopo il reclamo dei contribuenti, l'Ufficio di tassazione si sia accorto dell'intempestività dell'istanza, fatto sta che non si è limitato a constatare il vizio formale ma ha comunque formulato considerazioni che si riferiscono al merito della domanda.

E. 1.4

Si deve pertanto concludere che il dispositivo della decisione dopo reclamo contiene un errore. Avrebbe infatti dovuto respingere nel merito il reclamo dei contribuenti. La questione della tempestività dell'istanza è peraltro solo uno dei motivi addotti dall'autorità per negare la revisione. L'errore in questione non ha tuttavia pregiudicato l'esercizio dei diritti procedurali degli insorgenti. Questi ultimi hanno infatti motivato il loro ricorso senza lasciarsi condizionare dal dispositivo della decisione. Se il reclamo fosse stato dichiarato irricevibile per mancanza di un presupposto di validità dello stesso, infatti, il ricorso avrebbe conseguentemente dovuto limitarsi a questo aspetto. Ne discende che il ricorso sarà esaminato come se il dispositivo della decisione impugnata avesse dichiarato il reclamo respinto nel merito.

E. 2.1

Sono tre i motivi di revisione, a vantaggio del contribuente, di una decisione o sentenza cresciuta in giudicato: a) la scoperta di fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi; b) la mancata considerazione, da parte dell'autorità giudicante, di fatti rilevanti o di mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, oppure un'altra violazione di principi essenziali della procedura; c) il fatto che un crimine o un delitto abbia influito sulla decisione o sulla sentenza (art. 232 cpv. 1 LT; art. 147 cpv. 1 LIFD). Quale ulteriore motivo di revisione la legge cantonale aggiunge che essa è data se, in caso di conflitti in materia di doppia imposizione intercantonale o internazionale, l'autorità che ha deciso giunge alla conclusione che, secondo le norme applicabili per evitare la doppia imposizione, il Cantone deve limitare il proprio diritto di imporre (art. 232 cpv. 1 lett. d LT).

E. 2.2

Come avevano già fatto in precedenza altri cantoni (in particolare San Gallo), anche il Canton Ticino, nel 2000, ha introdotto un motivo di revisione specifico per i casi in cui si vuole evitare una doppia imposizione internazionale o intercantonale. Nel messaggio del Consiglio di Stato, che accompagnava il relativo disegno di legge, si evoca il caso di un contribuente domiciliato in un altro cantone, che, quando ormai la tassazione ticinese è passata in giudicato, vorrebbe contestarla dopo aver ricevuto la decisione di tassazione del suo cantone di domicilio, insieme al relativo riparto intercantonale. In tal caso, non potrebbe più impugnare la tassazione ticinese con un reclamo, ma potrebbe tutt'al più interporre ricorso per doppia imposizione al Tribunale federale. In considerazione dei requisiti di forma di un simile ricorso e del conseguente rischio di incorrere in una decisione con cui l'Alta Corte lo dichiara inammissibile, il governo cantonale concludeva di voler "porre

rimedio e semplificare una procedura poco soddisfacente e consentire agli Uffici di tassazione di rivedere le proprie decisioni in modo semplice e razionale, a tutto vantaggio anche del singolo contribuente interessato” (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 5016 del 27 giugno 2000, in Raccolta Verbali del Gran Consiglio, p. 2926; v. anche Soldini , Revisione in caso di doppia imposizione? Nota in margine a una sentenza, in RDAT I-2000 p. 679 ss.). Per quanto riguarda in particolare la doppia imposizione internazionale, un accordo transattivo concluso tra la Svizzera e un altro Stato nell’ambito di una procedura amichevole basata su una convenzione per evitare la doppia imposizione si considera un motivo di revisione di decisioni di tassazione passate in giudicato. Secondo una tesi dottrinale, dovrebbe essere ammessa anche una revisione anticipata, cioè senza attendere la conclusione di una procedura amichevole, nel caso di conflitti di doppia imposizione nei quali la Svizzera ha manifestamente imposto senza averne il diritto. Alcuni cantoni, fra i quali il Canton Ticino hanno previsto una base legale esplicita a tal fine (Betschart/Hildebrand , Die vorgezogene Revision wegen interkantonaler oder internationaler Doppelbesteuerung, in ASA 88 p. 220).

E. 2.3

La revisione è tuttavia esclusa se l’istante, ove avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato (art. 232 cpv. 2 LT; art. 147 cpv. 2 LIFD). L’istituto della revisione non è dato, cioè, per addurre fatti che si sarebbero potuti invocare già nella procedura di reclamo o di ricorso. Decidere altrimenti, e ammettere automaticamente la revisione in caso di violazione di norme essenziali di procedura, significherebbe abolire ogni distinzione tra mezzi d’impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione, che non può supplire a un’omissione imputabile allo stesso contribuente, che ha diritto di avvalersi dei rimedi ordinari (cfr. p. es. sentenze del TF n. 2C_47/2016 e 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 ediz., Basilea 2017, n. 24 ad art. 147 LIFD, p. 2474 ss.; Casanova/Dubey , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l’impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 15 ad art. 147 LIFD, p. 1802 s.). Di conseguenza, la revisione è esclusa, per esempio, nel caso dell’errore di dichiarazione, cioè quando, per trascuratezza del contribuente o del suo rappresentante, si è ommesso di far valere nella procedura di tassazione o con i rimedi giuridici ordinari elementi di fatto essenziali, oppure nel caso in cui il contribuente avrebbe potuto scoprire subito l’errore di fatto o di diritto dell’autorità, controllando la tassazione notificatagli (Casanova , Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in ASA 61 p. 450-451).

E. 3.1

Come anticipato, la decisione impugnata ha definito “ tardiva e irricevibile ” l’istanza di revisione. Viene pertanto esaminata dapprima la tempestività della domanda inoltrata dai contribuenti l’8 giugno 2021.

E. 3.2

Giusta gli artt. 233 LT e 148 LIFD, la domanda di revisione deve essere presentata entro 90 giorni nei casi previsti dalle lettere a), b) e c) ed entro 30 giorni per il caso della lettera d) dalla scoperta del motivo di revisione, ma al più tardi entro dieci anni dalla notificazione della decisione o della sentenza.

E. 3.3.1

Per stabilire se il termine per chiedere la revisione è rispettato, è necessario determinare il momento in cui il ricorrente ha scoperto l'esistenza del motivo di revisione, ovvero il dies a quo. Nel caso in questione, i ricorrenti chiedono la revisione delle decisioni di tassazione IC/IFD 2017, 2018 e 2019, poiché gli stessi sarebbero imposti illimitatamente, oltre che in Svizzera, in Germania. Il dies a quo equivarrebbe quindi al giorno in cui i ricorrenti hanno saputo di essere tassati sia in Germania che in Svizzera.

E. 3.3.2

I ricorrenti, secondo gli atti e le informazioni a disposizione di questa Camera, hanno ricevuto la decisione germanica di tassazione per gli anni 2017 e 2018 con scritto datato 16 luglio 2020. Mentre quella relativa al 2019 è datata 26 giugno 2021. Le decisioni di tassazione dell'autorità fiscale ticinese portano invece la data del 4 novembre 2020 (anni 2017 e 2018) e del 2 dicembre 2020 (anno 2019). Pertanto, essendo la decisione germanica del 2017 antecedente a quella svizzera, il dies a quo determinante è la data di intimazione delle decisioni di tassazione elvetiche.

E. 3.3.3

Gli insorgenti nel proprio ricorso ammettono che il termine entro il quale presentare domanda di revisione è iniziato a decorrere il 5 novembre 2020 ("in primis segnaliamo che l'autorità non ha però considerato che i novanta giorni a far data dal 5 novembre scadevano il 19 febbraio 2021"). In questa prospettiva, contrasta con il divieto di comportamento contraddittorio ("venire contra factum proprium") l'affermazione, contenuta nel loro successivo scritto del 10 settembre 2021, secondo cui "l'inizio della scadenza non è comprensibile. Di regola, si può supporre che il termine sia ricevuto solo dopo un certo periodo di tempo dopo l'invio. Inoltre, è generalmente noto che la data del timbro postale non è la stessa della data di spedizione. L'UT che invoca il limite di tempo ha della prova per tutte le circostanze che sono rilevanti per il limite di tempo. Questo include, soprattutto, quando il termine avrebbe dovuto iniziare a decorrere". Nonostante l'onere della prova relativo all'avvenuta notificazione incomba all'autorità fiscale, ritenuto l'invio delle decisioni di tassazione per posta semplice, le ammissioni dei ricorrenti portano a stabilire che il dies a quo è il 4 novembre 2020 e che il termine è iniziato a decorrere il giorno successivo.

E. 3.3.4

Ritenuto che i ricorrenti chiedono la revisione delle decisioni di tassazione IC/IFD 2017, 2018 e 2019 al fine di evitare una doppia imposizione internazionale, il motivo di revisione corrisponderebbe quindi alla lett. d dell'art. 232 cpv. 1 LT, applicabile tuttavia ai soli fini di imposta cantonale. Di conseguenza, in merito all'imposta federale diretta, il gravame dovrebbe essere dichiarato irricevibile, in mancanza di un motivo di revisione stabilito dalla legge. Come anticipato, è infatti controverso il diritto a una revisione dell'IFD, in mancanza di un accordo transattivo adottato nell'ambito di una procedura amichevole secondo una convenzione di doppia imposizione (v. supra, consid. 2.2). L'art. 148 LIFD prevede comunque solo il termine di 90 giorni, mentre, in relazione all'imposta cantonale, il termine per presentare istanza di revisione ammonta a 30 giorni. La questione non merita di essere ulteriormente approfondita. Che il termine sia di trenta o di novanta giorni, nel caso in esame non è stato rispettato dai contribuenti. Infatti, il termine per presentare istanza di revisione, è giunto a scadenza, nel primo caso (termine di 30 giorni), il 7 dicembre 2020 e,

nel secondo caso (termine di 90 giorni), il 3 febbraio 2021. L'autorità fiscale ha quindi a giusto titolo dichiarato irricevibile l'istanza presentata dai coniugi _____ il 15 febbraio 2021, poiché tardiva.

E. 4.1

Nel proprio ricorso, i ricorrenti sostengono, come detto, che “ l'autorità non ha però considerato che i novanta giorni a far data dal 5 novembre scadevano il 19 febbraio 2021, tenendo debito conto che dal 18 dicembre al 2 gennaio inclusi, intercorrono le ferie giudiziarie ”.

E. 4.2.1

Le norme relative alla revisione non contengono alcuna disposizione relativa alle ferie giudiziarie. Tuttavia, ai sensi degli artt. 234 cpv. 4 LT e 149 cpv. 4 LIFD, alla procedura di revisione, in mancanza di norme specifiche, sono applicabili le prescrizioni della procedura vigenti per la decisione o sentenza anteriore.

E. 4.2.2

La legge procedurale sull'imposta federale diretta non contiene una disposizione procedurale che preveda la sospensione del termine durante le ferie giudiziarie: il Tribunale federale ha escluso che eventuali norme del diritto cantonale contenute in altre leggi si applichino quindi alla procedura di ricorso e a quella di reclamo in materia di imposta federale diretta (cfr. ad esempio sentenze del TF n. 2C_512/2016 del 13 giugno 2016, consid. 5; n. 2C_407/2012 del 23 novembre 2012, consid. 2.4.; n. 2A.70/2006 del 15 febbraio 2006, consid. 3 e anche Casanova/Dubey , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 22 ad art. 140 LIFD). Queste regole sono considerate sia dalla giurisprudenza sia dalla dottrina come assolutamente definite, sicché non vi è spazio per l'applicazione di disposizioni cantonali sulle ferie: quando il diritto federale contiene una regola precisa, sul termine di ricorso, il rappresentante legale coscienzioso deve seriamente partire dall'idea che non esiste alcun margine per ferie cantonali (cfr. ad esempio sentenza del TF n. 2C_503/2010 dell'11 novembre 2010, consid. 2.1.).

E. 4.2.3

Neppure la legge tributaria cantonale prevede le ferie giudiziarie: per quanto concerne le norme di procedura, la legge tributaria è infatti sostanzialmente un calco della legge federale (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato del 13 ottobre 1993, p. 107 ss.). In merito all'assenza delle ferie giudiziarie nella legislazione tributaria cantonale può essere utile ricordare un'iniziativa del legislatore cantonale, finalizzata proprio ad evitare che i contribuenti incorrano in errori: l'art. 231 cpv. 1 LT, nella sua versione in vigore sino al 31 dicembre 2011 consentiva alla Camera di diritto tributario di esigere dal ricorrente non dimorante in Ticino o in mora con il pagamento di pubblici tributi cantonali il versamento di un adeguato importo a titolo di garanzia per le tasse di giustizia e le spese di procedura e prevedeva a tale riguardo che la Camera assegnasse al ricorrente “un congruo termine, non sospeso dalle ferie ”, per il pagamento con la comminatoria dell'irricevibilità del ricorso”. Il riferimento al “ termine non sospeso dalle ferie ” poteva trarre in inganno il contribuente, lasciandogli intendere che il termine di ricorso in linea di principio fosse sospeso dalle ferie (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 6457 del 15 febbraio 2011, Progetto di modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994, p. 5). Per questa ragione il legislatore cantonale ha modificato la disposizione procedurale, stralciando proprio l'inciso “non sospeso dalle

ferie”.

E. 4.2.4

Ai sensi dei considerandi che precedono, è quindi a torto che i ricorrenti affermano l'inosservanza, da parte dell'autorità fiscale, delle ferie giudiziarie nel computo del termine.

E. 5.1

Come affermato dall'Ufficio di tassazione nella decisione impugnata e nelle osservazioni al ricorso, l'istanza di revisione è infondata anche nel merito.

E. 5.2

Si è già ricordato che la legge esclude la revisione se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato (art. 232 cpv. 2 LT; art. 147 cpv. 2 LIFD). Se pertanto si poteva pretendere da un contribuente che facesse valere la pretesa fiscale concorrente di un altro Stato già nella procedura di tassazione ordinaria, la revisione è esclusa (Betschart/Hildebrand , op. cit., p. 223 con riferimenti a dottrina e giurisprudenza). Inoltre, una revisione dovrebbe essere esclusa anche in tutti quei casi in cui l'apertura di una procedura amichevole verrebbe esclusa per violazione del principio della buona fede o perché il contribuente ha adottato un comportamento contraddittorio. È il caso, per esempio, del contribuente che in Svizzera sostiene di essere qui residente e di avere una seconda residenza in un altro Stato, ma in questo secondo Stato sostiene esattamente il contrario (Betschart/Hildebrand , op. cit., p. 223 s. e giurisprudenza citata).

E. 5.3

Nel caso in discussione, i contribuenti hanno presentato una dichiarazione d'imposta alle autorità fiscali del Canton Ticino per tutti e tre i periodi fiscali litigiosi, senza alcuna riserva in merito al proprio assoggettamento alle imposte in Svizzera. Erano inoltre titolari di un permesso di domicilio fino al 26 ottobre 2020. In queste circostanze, è inconciliabile con il principio della buona fede e in particolare con il divieto di comportamento contraddittorio la loro pretesa di ottenere la revisione di decisioni di tassazione passate in giudicato, sulla base dell'affermazione di essere stati sottoposti a tassazione per gli stessi periodi fiscali in un altro Stato.

E. 6

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

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