

# **TI\_GERICHTE 80.2023.76 vom 23. März 2023**

TI Tribunale d'appello, 2023-03-23, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2023.76](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.76)

FR: TI\_GERICHTE 80.2023.76 du 23 mars 2023

IT: TI\_GERICHTE 80.2023.76 del 23 marzo 2023

## **Regeste**

Procedura: revisione, commerciante professionale di immobili che ha dimenticato di chiedere la deduzione dei contributi AVS nel calcolo dell'imposta cantonale

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Preliminarmente, il ricorrente contesta la legittimità della decisione su reclamo impugnata, poiché resa dal medesimo funzionario che si è occupato della decisione su istanza di rettifica e reclamo, e ne chiede l'annullamento.

### **E. 1.2**

Contro la decisione di tassazione il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notificazione (art. 206 cpv. 1 LT; art. 132 cpv. 1 LIFD). L'autorità di tassazione nell'esame del reclamo ha le medesime facoltà che le spettano in sede di tassazione (art. 207 cpv. 1 LT; art. 134 cpv. 1 LIFD). L'autorità di tassazione prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta. Può determinare nuovamente tutti gli elementi imponibili e, sentito il contribuente, può modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo (art. 208 cpv. 1 LT; art. 135 cpv. 1 LIFD).

### **E. 1.3**

Sistematicamente, sia la LIFD sia la LT prevedono che la cosiddetta "procedura di reclamo" sia parte integrante della procedura ordinaria di tassazione (Titolo terzo LIFD, art. 122 ss LIFD e Titolo terzo LT, art. 195 ss LT; v. anche Casanova/Dubey in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand, LIFD, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 1 ad art. 132 LIFD, p. 1721 e p. 1722). Dal punto di vista funzionale, il reclamo è un rimedio giuridico interno all'amministrazione che serve alla verifica della decisione di tassazione e (se necessario) al completamento della procedura da parte dell'autorità di tassazione. La procedura di reclamo è considerata una continuazione e non una ripetizione della procedura di tassazione (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4 a ediz., Zurigo 2023, n. 1 ad art. 132 LIFD, p. 1456) per cui l'autorità cui compete l'evacuazione di un reclamo è la medesima che si è occupata della tassazione (Casanova/Dubey, op. cit., n. 3 ad art. 132 LIFD, p. 1723). Né la LIFD né la LT prevedono che l'autorità di tassazione tratti il reclamo nella medesima composizione personale stabilita per la procedura di tassazione, tuttavia non è neppure prevista una separazione organizzativa e personale tra l'autorità che si è occupata della tassazione e l'autorità chiamata ad evadere il reclamo (v. p. es. Casanova/Dubey, op. cit., n. 3 ad art. 132 LIFD, p. 1723; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cit., n. 8 ad art. 132 LIFD, p. 1458; Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basilea 2015, n. 11 ad art. 134 LIFD, p. 608). Per la natura stessa della procedura di reclamo, si impone che il funzionario che si è occupato della tassazione vi sia

perlomeno coinvolto. Pertanto, una domanda di ricusazione di un tassatore nella procedura di reclamo, fondata solo sul fatto che ha già partecipato alla tassazione, deve in ogni caso essere respinta ( Casanova/Dubey , op. cit., n. 3 ad art. 132 LIFD, p. 1723).

#### **E. 1.4**

Come visto, la legge non esige che il tassatore che si è occupato della prima decisione sia escluso dalla procedura di reclamo. D'altra parte, lo stesso ricorrente non solleva dei rimproveri precisi nei confronti del funzionario in questione, ma si limita a mettere in dubbio che una persona che ha adottato una decisione possa metterla poi in discussione. La censura sollevata dal ricorrente deve pertanto essere respinta.

#### **E. 2.1**

Nel merito, il ricorrente chiede una rettificazione delle decisioni di tassazione IC/IFD 2018 e 2019 e, in via subordinata, una revisione delle stesse. Egli svolge infatti un'attività lucrativa indipendente accessoria di commerciante di immobili a titolo professionale. Mentre l'autorità di tassazione ha dedotto dal relativo reddito, ai fini del calcolo dell'imposta federale diretta, i contributi AVS dovuti in relazione all'attività in questione, gli stessi non sono per contro stati chiesti in deduzione nel calcolo dell'imposta cantonale. Di conseguenza, nelle tassazioni dell'imposta cantonale dei periodi fiscali 2018 e 2019, passate in giudicato, non sono stati presi in considerazione i contributi pagati in quegli anni.

#### **E. 2.2**

Nell'ambito privato, un costo è deducibile al momento della sua scadenza, che coincide al più presto con quello della fatturazione ( Richner/Frei/Kaufmann/Rohner , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 a ediz., Zurigo 2021, § 50, n. 90, p. 878; Bugnon , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 3 ad art. 41 LIFD, p. 919). Criteri diversi vigono nell'ambito della sostanza commerciale, dove il principio di imparità esige che i costi e le perdite siano presi in considerazione già nel momento in cui vengono provocati e riconosciuti. Per quanto concerne le spese, non si deve pertanto attendere il momento in cui i creditori faranno valere le loro pretese, ma si deve tener conto delle uscite patrimoniali, già nel momento in cui si concretizzano, mediante ammortamenti e accantonamenti per ridurre gli utili ( Reich/Hunziker , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 4 a ed., Basilea 2022, n. 16b ad art. 25 LIFD, p. 612). Anche nel caso di un contribuente che esercita un'attività lucrativa indipendente, il momento in cui un costo è deducibile dipende tuttavia dal fatto che si applichi il principio "di competenza" ( Soll-Methode ) o "di cassa" ( Ist-Methode ). I contribuenti che sono obbligati a tenere – o tengono volontariamente – una contabilità commerciale, sottostanno al principio di competenza. Un costo è dunque deducibile nel momento in cui sorge l'obbligo. Per i restanti contribuenti, si applica il principio di cassa ed è dunque determinante il momento del pagamento da parte del debitore (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner , op. cit., § 50, n. 83, p. 877).

#### **E. 2.3**

Nel caso in esame, il ricorrente non tiene una contabilità commerciale. D'altra parte, per l'imposta cantonale, gli utili provenienti dalla vendita degli immobili sono stati assoggettati ad un'imposta separata rispetto all'imposta sul reddito. Ne consegue che i contributi AVS calcolati sugli utili in questione sono deducibili dal reddito imponibile del periodo fiscale in cui vengono pagati. È vero che in tal modo il trattamento fiscale diverge a seconda che si tratti dell'imposta cantonale o dell'imposta federale diretta. È tuttavia comprensibile che

per il calcolo di quest'ultima, anche se il contribuente non tiene una contabilità commerciale, si tenga conto del fatto che gli utili immobiliari che si riferiscono a beni commerciali sono qualificati reddito dell'attività lucrativa indipendente e sono assoggettati all'imposta sul reddito. In queste circostanze, si giustifica anche il riconoscimento di un accantonamento per il pagamento dei contributi AVS nello stesso periodo fiscale in cui il reddito viene assoggettato all'imposta federale diretta. D'altronde, il legislatore ticinese non ha adottato una disposizione simile al § 221 cpv. 2 della Legge tributaria del Canton Zurigo, che consente alle persone fisiche e giuridiche che commerciano in immobili di far valere, nel calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari, ulteriori spese in relazione all'immobile, a condizione che abbiano espressamente rinunciato alla loro deduzione nel calcolo dell'imposta sul reddito o sugli utili. In tal caso, il venditore potrebbe far valere la deduzione dei contributi AVS dovuti per la vendita dell'immobile dallo stesso utile soggetto all'imposta sugli utili immobiliari ( Richner/Frei/Kaufmann/Rohner , op. cit., § 221, n. 142, p. 2225).

#### **E. 2.4**

L'insorgente ha ommesso di chiedere in deduzione i contributi AVS pagati nei periodi fiscali litigiosi, ai fini del calcolo dell'imposta cantonale. Le relative decisioni di tassazione sono in tal modo passate in giudicato, senza considerare le spese in questione. Si tratta di verificare se siano adempiuti i presupposti per una rettifica o per una revisione delle decisioni stesse.

#### **E. 3.1**

Secondo l'art. 235 cpv. 1 LT, di uguale tenore dell'art. 150 cpv. 1 LIFD, gli errori di calcolo e di scrittura contenuti in decisioni e sentenze cresciute in giudicato possono essere rettificati, su richiesta o d'ufficio, dall'autorità a cui sono sfuggiti, entro cinque anni dalla notificazione. Per errore va intesa unicamente una svista nel computo aritmetico degli elementi imponibili. Dottrina e giurisprudenza sono unanimi nell'affermare che tali disposizioni si riferiscono unicamente ai cosiddetti "errori di cancelleria", che sorgono nella fase espressiva e non formativa della volontà dell'autorità che decide (lavoro manuale contrapposto al lavoro intellettuale; cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner , op. cit., n. 4 ad art. 150 LIFD, p. 1600 s.). Sono in particolare escluse dal campo di applicazione degli art. 235 cpv. 1 LT e 150 cpv. 1 LIFD , le correzioni che interessano il merito della decisione, che si riferiscono cioè alla sussunzione delle disposizioni sostanziali alla fattispecie in esame ( decisione TF n. 2P.273/2006 e 2A.617/2006 del 17 aprile 2007, con riferimento a: Oberson , Droit fiscal suisse, 3 a ediz., Basilea 2007, § 24 n. 12, p. 488).

#### **E. 3.2**

Nelle decisioni, di cui il ricorrente invoca la rettifica, non è stato commesso alcun errore di calcolo o di scrittura da parte dell'autorità di tassazione. In particolare, quest'ultima non è incorsa in una svista nel computo aritmetico degli elementi imponibili. Al contrario, il contribuente ha dimenticato di far valere il pagamento dei contributi AVS nelle dichiarazioni d'imposta. Ne consegue che la domanda del ricorrente di procedere ad una rettificazione delle decisioni non può essere accolta.

#### **E. 4.1**

In via subordinata, il ricorrente reclama inoltre una revisione delle decisioni di tassazione IC/IFD 2018 e 2019 sulla base della scoperta di fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi, come pure del fatto che l'autorità giudicante non avrebbe tenuto conto di fatti rilevanti o di

mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere.

#### **E. 4.2**

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. 4.3**

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 (artt. 232 cpv. 2 e 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 ad un'omissione imputabile allo stesso contribuente, che ha diritto di avvalersi dei rimedi ordinari (cfr. 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. 4.4**

Secondo l'art. 233 LT la domanda di revisione deve 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. L'art. 148 LIFD prevede che la domanda di revisione dev'essere presentata entro 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione, ma al più tardi entro dieci anni dalla notificazione della decisione o della sentenza.

#### **E. 4.5**

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, l'autorità può confidare nel fatto che la dichiarazione sia corretta e completa, per cui, senza particolari motivi, non è tenuta, ad esempio, a cercare documenti aggiuntivi nell'incarto fiscale. Un dovere di indagine

complementare esiste per l'autorità di tassazione comunque solo se la dichiarazione contiene errori chiaramente evidenti. Lacune o imprecisioni semplicemente riconoscibili non bastano per ammettere che determinati fatti o mezzi di prova erano noti alle autorità già al momento della tassazione, rispettivamente per imputare loro la relativa conoscenza (cfr. sentenza del TF n. 2C\_254/2008 del 4 luglio 2008 consid. 3.3 e giurisprudenza citata e sentenza del TF n. 2C\_564/2008 del 12 settembre 2008). Del resto, al contribuente spetta sempre e comunque l'incombenza di controllare la decisione di tassazione al momento in cui la riceve e di sollevare le proprie censure tramite i rimedi giuridici ordinari.

#### **E. 4.6**

Nella sentenza 2C\_960/2021 del 10 dicembre 2021, il Tribunale federale ha respinto il ricorso di due contribuenti ticinesi, che per ben cinque periodi fiscali, avevano ommesso di chiedere la deduzione degli "oneri assicurativi" (premi per l'assicurazione contro le malattie). Ricordato che la revisione è esclusa anche in caso di errore nella dichiarazione d'imposta dovuto a una negligenza del contribuente o del suo rappresentante, la Suprema Corte ha rilevato che lo stesso vale quando il vizio denunciato con istanza di revisione avrebbe potuto essere constatato con facilità al momento del ricevimento della decisione di tassazione e quindi fatto valere per mezzo della presentazione di un reclamo al fisco. La revisione non serve in effetti a correggere errori o mancanze che hanno caratterizzato la procedura di tassazione e che potevano essere denunciati già in quella sede (consid. 2.2 e giurisprudenza citata). Sottolineato come tali principi vadano applicati con rigore, per garantire la distinzione tra i rimedi ordinari di ricorso e quello sussidiario della revisione, salvaguardando la sicurezza del diritto (consid. 2.3), la Corte federale ha in particolare rimproverato ai ricorrenti di aver ommesso di controllare le decisioni di tassazione loro notificate, ciò che gli avrebbe permesso di appurare che le deduzioni non erano state concesse e di contestare le tassazioni con i mezzi di impugnazione ordinari (consid. 2.3.2).

#### **E. 4.7**

Per quanto attiene alla fattispecie, il contribuente stesso ha ommesso di indicare nelle proprie dichiarazioni i contributi sociali da lui versati relativamente alle compravendite. Tuttavia, firmando le dichiarazioni, ha confermato che le stesse erano state compilate "in modo completo e veritiero" (art. 124 cpv. 2 LIFD; art. 198 cpv. 2 LT) e si è in tal modo assunto la responsabilità di eventuali errori, a suo sfavore o a suo favore. In queste circostanze, la mancata deduzione dei contributi AVS non può essere imputata ad una negligenza dell'autorità fiscale. In ogni caso, posto che – a differenza da quanto preteso dal ricorrente – non spetta all'autorità fiscale verificare presso la Cassa di compensazione AVS/AI/IPG gli oneri sociali versati da un contribuente nel corso di un periodo fiscale, il ricorrente avrebbe potuto e dovuto accorgersi della propria omissione, se non al momento della dichiarazione stessa, perlomeno al momento della notifica della decisione di tassazione. Pertanto, non si può ritenere che l'insorgente abbia usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa. Ritenuto che, ove il contribuente avesse usato la diligenza richiesta avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo addotto in questa sede, non può essere posto rimedio all'omissione commessa nelle dichiarazioni mediante una revisione della decisione di tassazione passata in giudicato (cfr. sentenza del TF 2C\_47/2016 e 2C\_48/2016 del 22 agosto 2016 consid. 3.3).

#### **E. 4.8**

Alla luce di quanto esposto, si deve quindi concludere che, non avendo il contribuente ottemperato al proprio obbligo di diligenza – ritenuto che in caso contrario avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria la mancata deduzione degli oneri sociali – la revisione è da escludere.

#### **E. 5**

Di conseguenza, il ricorso dev'essere respinto. La tassa di giustizia e le spese devono essere poste a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'100.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presen 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.