Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.34/2006
2A.52/2006 /biz

Sentenza del 16 giugno 2006
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Betschart e Locher, giudice supplente,
cancelliere Bianchi.

Parti
A._____,
ricorrente,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,
Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello
del Cantone Ticino, Palazzo di Giustizia,
via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
imposta federale diretta e imposta cantonale 1990-2002
(revisione),

ricorso di diritto amministrativo e ricorso di diritto pubblico contro la sentenza emanata il 9 dicembre 2005 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello
del Cantone Ticino.

Fatti:
A.
Cittadino italiano domiciliato in Francia, A._____ (1934) è proprietario in Svizzera, assieme alla moglie, dell'unità xxx della proprietà per piani (PPP) costituita sul fondo base yyy di Muralto. Negli anni successivi all'acquisto dell'appartamento, avvenuto nel 1990, egli ne ha regolarmente dichiarato il valore locativo (dopo deduzione dei costi di manutenzione) e quello di stima ufficiale, mentre non ha mai fornito indicazioni sul suo reddito e la sua sostanza complessivi. Per determinare le aliquote applicabili, l'Ufficio circondariale di tassazione di Locarno si è quindi fondato su di un reddito conseguito all'estero stimato, a seconda degli anni, tra fr. 170'000.– e fr. 250'000.– ed una sostanza posseduta all'infuori della Svizzera oscillante attorno a fr. 1'000'000.–. Basate su questi parametri, le decisioni di tassazione per i periodi fiscali dal 1990 al 2002 non sono state contestate e sono perciò cresciute in giudicato.
B.
Con domanda del 5 marzo 2004 A._____ ha chiesto all'Ufficio di tassazione competente di rivedere tutte le sue tassazioni degli anni 1990-2002. Egli ha addotto di aver appreso soltanto al momento della compilazione della dichiarazione fiscale 2003B, grazie alle dettagliate spiegazioni allegatevi, che i contribuenti domiciliati all'estero avrebbero dovuto produrre una copia della decisione di tassazione del loro Stato di domicilio. In base a tale documento, i suoi fattori di tassazione totali sarebbero risultati largamente inferiori ai valori stimati dall'autorità, con conseguente applicazione di aliquote meno gravose e una corrispondente riduzione dell'onere

fiscale. Ha perciò domandato di fissare le aliquote in base agli elementi di reddito e sostanza effettivi.
C.
Ritenendo che non sussistesse alcun motivo di revisione, il 10 novembre 2004 l'Ufficio circondariale di tassazione ha respinto l'istanza, riconfermando poi tale decisione in sede di reclamo il 6 luglio 2005. Con sentenza del 9 dicembre 2005 anche la successiva impugnativa interposta dall'interessato dinanzi alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino è stata a sua volta respinta. Nel proprio giudizio, la Corte cantonale ha in sostanza ritenuto che già sulla base delle precedenti istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni d'imposta il contribuente avrebbe potuto rendersi conto della rilevanza degli elementi di reddito e sostanza nello Stato di domicilio. Inoltre se solo egli avesse riempito tutti i campi delle dichiarazioni fiscali, l'autorità di tassazione avrebbe conosciuto i fattori determinanti senza necessità di procedere alla loro stima. La portata delle aggiunte operate dal fisco poteva peraltro venir colta anche dalle notifiche, sulle quali era regolarmente indicato che l'aliquota era stata maggiorata in funzione degli elementi imponibili fuori dalla Svizzera, valutati secondo dati presunti. Nemmeno la Camera di diritto tributario ha perciò ravvisato motivi di revisione.
D.
Contro la sentenza della Corte cantonale, il 9 dicembre 2005 A._____ è insorto dinanzi al Tribunale federale, presentando, con un unico atto, un ricorso di diritto amministrativo (inc. 2A.52/2006) e un ricorso di diritto pubblico (inc. 2P.34/2006). Con entrambi i rimedi chiede implicitamente che l'istanza di revisione sia accolta, il giudizio impugnato annullato e gli atti rinviati all'autorità fiscale per nuova tassazione. Sostiene che la revisione si giustificherebbe in considerazione dell'aggiornamento delle istruzioni per l'allestimento della dichiarazione fiscale intervenuto con la dichiarazione 2003B. Afferma inoltre di aver dato prova di tutta la diligenza necessaria, rilevando come dalle notifiche di tassazione non risultassero gli elementi imponibili totali stimati, bensì solo le aliquote corrispondenti. Le autorità fiscali avrebbero peraltro presupposto una potenzialità economica impensabile per un dipendente attivo in posizione dirigenziale in un'azienda industriale.
E.
La Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino chiede che il ricorso di diritto amministrativo sia respinto e che il ricorso di diritto pubblico sia dichiarato inammissibile, mentre la Camera di diritto tributario rinuncia a presentare osservazioni. L'Amministrazione federale delle contribuzioni (Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo) propone a sua volta di respingere il ricorso di diritto amministrativo.

Diritto:
1.
Presentati legittimamente con un unico allegato (cfr. DTF 129 I 337 consid. 1.1; 128 II 13 consid. 1a), il ricorso di diritto amministrativo e quello di diritto pubblico sono inoltrati dal medesimo ricorrente, sono diretti contro la stessa sentenza e sollevano questioni giuridiche pressoché identiche. Si giustifica pertanto di congiungere le cause e di evadere i gravami con un unico giudizio (cfr. art. 40 OG e 24 PCF; DTF 128 V 124 consid. 1, 194 consid. 1; 126 II 377 consid. 1). Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con pieno potere di cognizione quale ricorso sia ammissibile ed entro quali limiti si debba entrare nel merito (DTF 131 I 153 consid. 1; 131 II 571 consid. 1, 361 consid. 1).
II. Ricorso di diritto amministrativo (2A.52/2006)
2.
2.1 Nella misura in cui concerne l'imposta federale diretta, la pronuncia impugnata costituisce una decisione di ultima istanza cantonale (cfr. art. 4 cpv. 6 del regolamento ticinese, del 18 ottobre 1994, di applicazione della legge federale sull'imposta federale diretta) fondata sul diritto pubblico federale, che può essere impugnata al Tribunale federale mediante ricorso di diritto amministrativo (cfr. art. 97 cpv. 1 e 98 lett. g OG, art. 5 PA e art. 146 della legge federale, del 14 dicembre 1990, sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]).
In riferimento all'imposta cantonale, il ricorso di diritto amministrativo ai sensi dell'art. 73 della legge federale, del 14 dicembre 1990, sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), è dato per il periodo fiscale 2001/2002, posteriore alla scadenza del termine concesso ai cantoni per l'adeguamento delle loro legislazioni alla normativa federale (art. 72 cpv. 1 LAID; DTF 131 II 710 consid. 1.1, 553 consid. 4.1, 1 consid. 2.1; 130 II 509 consid. 8.2).
Quale contribuente direttamente interessato, in base all'art. 103 lett. a OG l'insorgente è senz'altro legittimato a ricorrere. Tempestivo e presentato nelle dovute forme, il gravame è pertanto ammissibile.
2.2 Con il ricorso di diritto amministrativo può essere fatta valere la violazione del diritto federale, che com-

prende l'eccesso e l'abuso del potere di apprezzamento (art. 104 lett. a OG), nonché l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti rilevanti (art. 104 lett. b OG). Quando, come in concreto, la decisione impugnata emana da un'autorità giudiziaria, l'accertamento dei fatti da essa operato vincola tuttavia il Tribunale federale, salvo che questi risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati appurati violando norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG).

Nell'ambito della procedura del ricorso di diritto amministrativo, il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale. Conformemente all'art. 114 cpv. 1 OG, esso non è legato alle conclusioni delle parti e può accogliere o respingere il ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati (DTF 131 II 361 consid. 2; 130 I 312 consid. 1.2).

3.

3.1 Secondo l'art. 147 cpv. 1 LIFD, l'art. 51 cpv. 1 LAID nonché l'art. 232 cpv. 1 della legge tributaria ticinese, del 21 giugno 1994 (LT), una decisione o sentenza cresciuta in giudicato può essere riveduta a vantaggio del contribuente, a sua domanda o d'ufficio, "se vengono scoperti fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi" (lett. a), "se l'autorità giudicante non ha tenuto conto di fatti rilevanti o di mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, oppure ha altrimenti violato principi essenziali della procedura" (lett. b) oppure ancora "se un crimine o un delitto ha influito sulla decisione o sulla sentenza" (lett. c). Il secondo capoverso delle norme citate prevede che la revisione è esclusa se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui può essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato.

3.2 Quale motivo di revisione il ricorrente adduce che soltanto le istruzioni relative alla dichiarazione d'imposta 2003B l'avrebbero reso attento circa la necessità di allegare la decisione di tassazione dello Stato di domicilio per tener conto degli elementi complessivi di reddito e sostanza. Questo non è però un fatto nuovo, nel senso inteso dalla legge. Già dai precedenti moduli e dai relativi fascicoli esplicativi risultava peraltro con sufficiente chiarezza il tenore dell'art. 7 LIFD, rispettivamente dell'art. 6 LT, secondo cui le persone fisiche parzialmente assoggettate all'imposta sul reddito (e sulla sostanza) in Svizzera (nel Cantone) devono l'imposta sugli elementi imponibili in Svizzera (nel Cantone) all'aliquota corrispondente alla totalità dei loro redditi (e della loro sostanza). Inoltre sulle notifiche di tassazione era ogni volta indicato che le aliquote erano state maggiorate in funzione degli elementi imponibili all'estero, stabiliti in base a dati presunti. Se questi fattori non vengono specificati, occorre infatti procedere alla loro stima (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 6 ad art. 7 LIFD). Le indicazioni riportate sulle decisioni di tassazione rispettavano le
prescrizioni legali al riguardo, che impongono di precisare gli elementi imponibili (reddito, utile netto e sostanza imponibili), l'aliquota e l'ammontare dell'imposta (art. 131 cpv. 1 LIFD, art. 205 cpv. 1 LT). Certo, sarebbe forse stato auspicabile che oltre al reddito e alla sostanza imponibili fossero segnalati anche gli importi del reddito e della sostanza determinanti per le aliquote, secondo un sistema già in uso in altri cantoni ed introdotto anche in Ticino a partire dalle notifiche per l'anno fiscale 2003. A questo proposito non vi è comunque alcun obbligo legale (cfr. anche Martin Zweifel, in: Zweifel/ Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basilea 2000, n. 3 ad art. 131 LIFD).

3.3 Secondo la giurisprudenza, alla diligenza del contribuente nella salvaguardia dei suoi diritti nel contesto della procedura di tassazione è giusto porre determinate esigenze. In particolare si può di principio supporre che egli conosca la sua situazione patrimoniale e che non appena ricevuta la decisione di tassazione la verifichi e critichi tempestivamente eventuali errori. Egli non può avvalersi del rimedio della revisione per invocare argomenti che ha omesso di sollevare nella procedura di ricorso ordinaria (DTF 111 Ib 209 consid. 1; sentenza 2A.451/1996 del 21 maggio 1997 in: ASA 67 pag. 391, consid. 3d). Avvezzo al mondo degli affari, il ricorrente avrebbe potuto riconoscere già dal confronto tra l'entità relativamente modesta degli elementi imponibili e l'ammontare per contro rilevante delle imposte dovute che le aliquote erano state stabilite su basi maggiorate (a prescindere dal fatto che le decisioni di tassazione lo rendevano comunque edotto al riguardo). Egli avrebbe quindi dovuto informarsi presso l'autorità fiscale sul metodo utilizzato per determinare le aliquote, contestando poi l'importo dei fattori esteri presunti. Simile modo di agire s'imponeva peraltro anche in virtù del principio della buona fede, valido
pure in ambito procedurale (DTF 130 III 66 consid. 4.3; 127 II 227 consid. 1b; 121 I 30 consid. 5f). Non

avendo esperito tempestivamente le verifiche ragionevolmente esigibili, l'insorgente non può ora porvi rimedio nell'ambito della procedura di revisione.
3.4 Il ricorrente obietta altresì che sulla base della sua situazione professionale l'autorità di tassazione avrebbe dovuto riconoscere i fattori imponibili stimati come manifestamente esagerati. Sotto questo profilo, in pratica egli pretende perciò la rettifica delle tassazioni controverse, che condurrebbero ad un risultato urtante, contrario al sentimento di giustizia ed equità. Nell'interesse della sicurezza del diritto il Tribunale federale ha tuttavia sempre rifiutato di correggere delle tassazioni cresciute in giudicato per motivi diversi da quelli indicati all'art. 147 cpv. 1 LIFD (sentenza 2A.566/2005 del 27 settembre 2005, consid. 3; sentenza 2P.198/2003 e 2A.346/2003 del 12 dicembre 2003 in: StR 60 pag. 45, consid. 3.3; sentenza 2A.294/1998 del 2 novembre 1998, in: ASA 70 pag. 755, consid. 7b; sentenza 2A.451/1996 del 21 maggio 1997, in: ASA 67 pag. 391, consid. 3e). Questo principio va riconfermato anche nella fattispecie, a prescindere dal fatto che i fattori complessivi considerati non appaiono del tutto avulsi dalla realtà per un dipendente dell'età del ricorrente con un ruolo dirigenziale nel settore industriale; la loro inesattezza non avrebbe quindi dovuto risultare di immediata evidenza. Nello stesso senso, anche
la somma delle imposte pagate in eccesso non può essere definita addirittura scioccante.
4.
Sulla base delle considerazioni che precedono, il ricorso di diritto amministrativo si avvera infondato e deve perciò essere respinto.
II. Ricorso di diritto pubblico (2P.34/2006)
5.
In riferimento all'imposta cantonale per gli anni dal 1990 al 2000, la sentenza impugnata costituisce una decisione di ultima istanza cantonale contro cui a livello federale non è dato alcun rimedio giuridico all'infuori del ricorso di diritto pubblico (cfr. consid. 2.1). Per i periodi fiscali menzionati, tale rimedio sussidiario è pertanto di massima ammissibile sotto il profilo degli art. 84 e 86 cpv. 1 OG. ll ricorrente, in quanto destinatario delle decisioni di tassazione di cui ha chiesto la revisione, dispone inoltre pacificamente della potestà ricorsuale ai sensi dell'art. 88 OG.
6.
6.1 Secondo l'art. 90 cpv. 1 lett. b OG, l'atto di ricorso deve contenere l'esposizione dei fatti essenziali e quella concisa dei diritti costituzionali o delle norme giuridiche che si pretendono violati, specificando in cosa consista la violazione. Nell'ambito di un ricorso di diritto pubblico, il Tribunale federale non verifica quindi d'ufficio la costituzionalità del provvedimento contestato, ma statuisce unicamente sulle censure sollevate dall'insorgente e solo se le stesse sono supportate da un'esauriente motivazione giuridica (DTF 130 I 258 consid. 1.3, 26 consid. 2.1; 129 I 185 consid. 1.6, 113 consid. 2.1). Quando si prevale di una violazione del divieto d'arbitrio (art. 9 Cost.), il ricorrente non può limitarsi a criticare la decisione impugnata in maniera appellatoria, come nel contesto di un ricorso di diritto amministrativo. Egli deve per contro illustrare in maniera chiara, precisa e dettagliata quali norme o principi giuridici l'autorità cantonale avrebbe violato in modo manifestamente insostenibile e perciò arbitrario (DTF 128 I 295 consid. 7a; 125 I 492 consid. 1b; 117 Ia 10 consid. 4b). L'ammissibilità dell'impugnativa deve essere esaminata anche in funzione di questi requisiti.
6.2 Il gravame ha per oggetto una sentenza con cui la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello ticinese ha respinto un ricorso contro il rigetto di una domanda di revisione da parte del competente ufficio circondariale di tassazione. Al ricorrente incombeva perciò di spiegare e dimostrare in che misura la Corte cantonale avrebbe applicato l'art. 232 LT non solo in maniera errata, ma addirittura incorrendo nell'arbitrio. Per larghi tratti difficilmente intelligibile, il ricorso non si sofferma sull'adempimento delle condizioni fissate da tale norma in modo sufficientemente circostanziato da soddisfare le rigorose esigenze di motivazione esposte. Esso risulta perciò inammissibile.
Indipendentemente dalle carenze formali del gravame, è comunque evidente che se il Tribunale federale ritiene inadempiuti i presupposti per procedere ad una revisione quando, decidendo su ricorso di diritto amministrativo, fruisce di libero potere d'esame (cfr. consid. 2-4), a maggior ragione non può che giungere a tale conclusione anche quando la sua cognizione è limitata, come in concreto, all'arbitrio.
III. Spese e ripetibili
7.
Visto l'esito dei procedimenti, le spese processuali della sede federale vanno poste nel loro complesso a carico del ricorrente, che risulta soccombente sia nel ricorso di diritto amministrativo sia nel ricorso di diritto pubblico

(art. 156 cpv. 1, 153 e 153a OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).
Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.
Le cause 2A.52/2006 e 2P.34/2006 sono congiunte.
2.
Il ricorso di diritto amministrativo è respinto.
3.
Il ricorso di diritto pubblico è inammissibile.
4.
La tassa di giustizia complessiva di fr. 2'000.– è posta a carico del ricorrente.
5.
Comunicazione al ricorrente, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.
Losanna, 16 giugno 2006
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: Il cancelliere: