

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



9C_704/2023

Sentenza del 26 febbraio 2024

III Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Parrino, Presidente,
Beusch, Scherrer Reber,
Cancelliera Cometta Rizzi.

Partecipanti al procedimento

A. _____,
patrocinato da B. _____,
ricorrente,

contro

Divisione delle contribuzioni della Repubblica e Cantone Ticino, viale Stefano Franscini 6, 6501 Bellinzona,
opponente.

Oggetto

Imposte di successione e donazione del Cantone Ticino, periodo fiscale 2014 (revisione),

ricorso contro la sentenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino del 4 ottobre 2023 (80.2023.23).

Fatti:

A.

A.a. Con istanza del 31 maggio 2020 A. _____ ha chiesto all'Ufficio delle imposte di successione e donazione del Cantone Ticino (di seguito UISD) la revisione della decisione del 15 dicembre 2016, con la quale è stata calcolata un'imposta di donazione di fr. 65'854.50 sulla base di un'aliquota e di un coefficiente per un "non parente", come da dichiarazione d'imposta del 2014, per la donazione di fr. 230'000.- ricevuta da C. _____. Il richiedente faceva valere di aver appreso solo successivamente del tenore dell'art. 21 CC, ovvero che tra lui e l'ex patrigno/donante sussisteva un rapporto di parentela malgrado il divorzio con la madre.

Con decisione del 4 agosto 2021, l'UISD ha respinto tale domanda, in quanto A. _____ ha commesso un errore nella compilazione della dichiarazione d'imposta del 2014, che non costituisce un motivo di revisione conformemente al diritto cantonale.

A.b. Con reclamo del 31 agosto 2021 A. _____ si è rivolto all'UISD sostenendo l'assenza di un errore. Egli ha affermato che al momento della compilazione della dichiarazione d'imposta non sarebbe stato assistito da un professionista e l'UISD non gli avrebbe nemmeno garantito un'informazione adeguata sull'art.

21 CC, malgrado disponesse già di tutte le informazioni necessarie per stabilire i legami di parentela/affinità tra donante e donatario.

Con decisione su reclamo del 26 dicembre 2022 l'UISD ha respinto il reclamo, ribadendo l'assenza di un motivo legale di revisione e confermando altresì l'importo dell'imposta di donazione dovuta.

B.

Il 4 ottobre 2023 la Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino ha respinto il ricorso presentato da A. _____, che aveva chiesto l'accoglimento dell'istanza di revisione e l'annullamento della decisione su reclamo.

C.

Il 6 novembre 2023 (timbro postale) A. _____ inoltra al Tribunale federale un ricorso di diritto pubblico (recte in materia di diritto pubblico), oltre che un ricorso di diritto costituzionale sussidiario, con cui chiede l'annullamento della decisione impugnata e l'accoglimento della sua domanda di revisione, oltre che la restituzione della differenza tra l'imposta pagata e quella dovuta, ovvero fr. 43'903.-.

Diritto:

1.

1.1. Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con piena cognizione la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF), rispettivamente l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (**DTF 148 V 265** consid. 1.1 con riferimenti).

1.2. Il ricorso concerne una procedura di diritto pubblico (art. 82 lett. a LTF) che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall'art. 83 LTF ed è diretta contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF). Il gravame è stato presentato nei termini (art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse giuridico all'annullamento della decisione impugnata (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto ricevibile quale ricorso ordinario in materia di diritto pubblico nel senso dell'art. 82 segg. LTF. Ne consegue che la via del ricorso in materia di diritto pubblico è aperta e pertanto il ricorso sussidiario in materia costituzionale non è ammissibile (art. 113 LTF a contrario; cfr. sul tema **DTF 133 III 545** consid. 5).

2.

2.1. L'imposta di donazione si basa solo sul diritto cantonale (art. 142 seg. della legge tributaria del 21 giugno 1994 dello Stato del Cantone Ticino [LT]/RL 640.100), come pure la domanda di revisione di questa imposta, che è disciplinata agli art. 232 seg. LT. La Camera di diritto tributario ha dovuto in concreto determinare se erano dati o no i motivi di revisione nel senso dell'art. 232 LT per la tassazione dell'imposta di donazione, ovvero per un tributo che si basa solo sul diritto cantonale (cfr. sentenza 9C_102/2023 del 2 novembre 2023- destinata a pubblicazione - consid. 2.1). Nei considerandi della sentenza impugnata, la Camera di diritto tributario ha già esposto in modo dettagliato le norme legali e la prassi disciplinanti la materia, rammentando in particolare i motivi per una revisione previsti dall'art. 232 cpv. 1 LT, come pure l'esclusione della revisione nel senso dell'art. 232 cpv. 2 LT. A tale esposizione può essere fatto riferimento e prestata adesione.

2.2. Salvo le eccezioni non rilevanti nel caso in esame (cfr. art. 95 lett. c e d LTF), la semplice violazione del diritto cantonale in quanto tale non può essere censurata davanti al Tribunale federale (art. 95 LTF a contrario). Tuttavia, è possibile far valere che una sua errata applicazione abbia causato una violazione del diritto federale, in particolare che sia arbitraria nel senso dell'art. 9 Cost. o che violi altri diritti costituzionali (**DTF 143 I 321** consid. 6.1; **133 III 462** consid. 2.3). Il Tribunale federale esamina tuttavia tali censure solo se sono state sollevate e sostanziate in modo preciso, confrontandosi con le motivazioni addotte nella sentenza impugnata (art. 106 cpv. 2; **DTF 143 II 283** consid. 1.2.2).

Ne consegue che, in caso di contestazione dell'applicazione del diritto cantonale determinante, il Tribunale federale può intervenire unicamente entro i ristretti limiti dell'arbitrio (**DTF 132 I 140** consid. 3.2.4). Vi è arbitrio, nel senso dell'art. 9 Cost., non già quando una soluzione diversa da quella adottata è immaginabile o addirittura preferibile. Occorre per contro che la decisione impugnata risulti manifestamente insostenibile, in contraddizione palese con la situazione effettiva, gravemente lesiva di una norma o di un chiaro principio giuridico, o in contrasto intollerabile con il sentimento di giustizia e di equità. La decisione deve inoltre essere arbitraria nel suo risultato e non solo nella sua motivazione (**DTF 144 I 318** consid. 5.4 131 I 217 consid. 2.1).

3.3. Si tratta ora di determinare se la Camera di diritto tributario è incorsa nell'arbitrio nell'applicazione dell'art. 232 LT quando ha respinto il ricorso di A. _____ contro la decisione su reclamo dell'UISD del 26 dicembre 2022, che a sua volta aveva respinto la domanda di revisione della decisione di tassazione del 15 dicembre 2016 relativa all'imposta di donazione di fr. 65'854.50, calcolata sull'importo ricevuto di fr. 230'000.-.

3.

3.1. Dagli accertamenti della Camera di diritto tributario emerge che il ricorrente non ha indicato nella dichiarazione d'imposta del 2014 che tra lui e il signor C. _____, che gli aveva donato fr. 230'000.-, vi fosse un rapporto di parentela: egli è difatti il suo ex-patrigno. Sulla base di tale informazione l'autorità fiscale, che non doveva conoscere i rapporti di parentela di sua iniziativa, ha calcolato l'imposta con un'aliquota maggiore rispetto a quella prevista nei rapporti di parentela. L'autorità giudiziaria precedente ha concluso che il ricorrente non ha commesso un errore su fatti essenziali ma un errore di diritto, nel senso di aver ignorato la portata dell'art. 21 cpv. 2 CC secondo cui il rapporto d'affinità non cessa con lo scioglimento del matrimonio, in concreto con il divorzio di sua madre con il donante.

3.2. La giurisprudenza ha già avuto modo di precisare la regola del numerus clausus dei motivi legali che permettono una revisione di una decisione passata in giudicato (sul tema cfr. pure sentenza 2C_259/2021 del 30 novembre 2021 consid. 7.2 e **DTF 142 II 433** consid. 3.1; questo sia a livello cantonale che federale). Un errore di diritto, inteso come ignoranza del contribuente di una legge, non costituisce motivo di revisione nel senso dell'art. 232 LT. Si rileva altresì come la Camera di diritto tributario abbia già evidenziato che nulla sarebbe cambiato se l'errore nell'applicazione del diritto o nella sussunzione giuridica fosse stato commesso dall'autorità fiscale medesima, in quanto anche in questo caso non è dato un motivo di revisione nel senso dell'art. 232 LT (sul tema cfr. sentenza 2C_984/2017 del 14 dicembre 2018 consid. 4.2.2 con riferimenti).

3.3. Il ricorrente, come si vedrà in seguito, non dimostra una violazione dell'art. 9 Cost. (cfr. consid. 2.2) ma si limita a fornire una propria visione della fattispecie, fondata soprattutto sul "sapere collettivo" (memoriale di ricorso, pag. 12), rispettivamente sulle conclusioni tratte "da una persona ragionevole" (memoriale di ricorso, pag. 13).

3.3.1. Non merita in particolare accoglimento la censura del ricorrente, secondo cui la Camera di diritto tributario sarebbe incorsa nell'arbitrio per non aver considerato determinati fatti idonei, a suo dire, a dimostrare che l'UISD avrebbe già avuto a disposizione in sede di decisione gli elementi per accertare l'affinità tra donante e donatario, rispettivamente a far sorgere qualche dubbio in merito. E gli riferisce in particolare di avere indicato che nel medesimo anno della donazione vi sarebbe stata in corso anche la successione della defunta madre, come pure che l'informazione che il donante fosse stato sposato con sua madre e poi avesse divorziato sarebbe stata comunque presente nel registro dei contribuenti e in quello dello stato civile. Contrariamente a quanto preteso dal ricorrente, non spetta all'UISD andare a ricercare informazioni sulla dichiarazione d'imposta, salvo errori chiaramente evidenti, non presenti però nel caso in rassegna (sul tema cfr. sentenza 2C_254/2008 del 4 luglio 2008 consid. 3.3. con riferimenti). Non incombe inoltre all'UISD porsi la domande se il contribuente abbia o no capito i quesiti posti per la dichiarazione, come neppure gli compete indicare ogni disposizione che disciplini tutte le diverse circostanze che si possono verificare nel contesto di una donazione. Questo vale anche per l'art. 21 cpv. 2 CC.

3.3.2. A nulla sorreggono i tentativi del ricorrente di interpretare a modo suo gli estratti delle sentenze del Tribunale federale menzionate nella sentenza cantonale impugnata, come pure cercare conforto nel sapere collettivo secondo cui, in considerazione del divorzio dalla madre del ricorrente, il donante era da considerare ex-patrigno - dunque non un parente - in quanto quale regola generale un divorzio annulla gli effetti giuridici di un matrimonio. Il ricorrente fa in proposito valere che questo sarebbe addirittura da considerare quale fatto notorio con la conseguenza che l'errore da lui compiuto equivarrebbe all'errore che chiunque non cognito di diritto civile avrebbe commesso. L'errore di diritto non è un motivo di revisione. Nemmeno le censure rivolte ai moduli d'istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni d'imposta, carenti a suo dire nel Cantone Ticino su tale punto mentre in altri Cantoni - ma non comunque in tutti - le informazioni verrebbero date, soccorrono il ricorrente. Non si può pretendere che l'autorità fiscale indichi tutte le diverse situazioni e disposizioni relative alle varie circostanze che disciplinano ogni caso che si possa verificare nell'ambito di una donazione e anche di una successione. È dovere del contribuente attivarsi e, se del caso, domandare supporto alle autorità fiscali. D'altronde il ricorrente medesimo ha ammesso la particolarità dell'anno in questione, quando oltre alla donazione vi sarebbe stata pure la successione della madre defunta.

Visto quanto sopra esposto, alla Camera di diritto tributario non può essere imputato né un errore nell'applicazione dell'art. 232 LT né soprattutto un qualsivoglia arbitrio.

4.
Il ricorso dev'essere respinto. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e sono dunque poste a carico del ricorrente (art. 66 cpv. 1 LTF). Non si assegnano ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.
Il ricorso sussidiario in materia costituzionale è inammissibile.

2.
Il ricorso in materia di diritto pubblico è respinto.

3.
Le spese giudiziarie di fr. 3'000.- sono poste a carico del ricorrente.

4.
Comunicazione alle parti e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Lucerna, 26 febbraio 2024

In nome della III Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero

Il Presidente: Parrino

La Cancelliera: Cometta Rizzi