

Art. 51 LAID: Revisione delle decisioni e sentenze fiscali cresciute in giudicato

Funzione della revisione e posizione nel sistema armonizzato

L'art. 51 LAID consente di riaprire una decisione o sentenza cresciuta in giudicato, ma solo a vantaggio del contribuente, su domanda o d'ufficio **Art. 51 LAID**. Il testo vigente non reca note di modifica. I cpv. 1 e 2 coincidono letteralmente con l'art. 147 cpv. 1 e 2 LIFD, il cpv. 3 con l'art. 148 LIFD e il cpv. 4 con l'art. 149 cpv. 1 LIFD **Art. 147 LIFD Art. 148 LIFD Art. 149 LIFD**. Il Tribunale federale tratta perciò in parallelo imposta federale diretta e imposte cantonali. Considera le motivazioni sviluppate per la LIFD determinanti per analogia anche per l'imposta cantonale **2C_581/2011 2C_47/2016**.

Secondo il Tribunale federale, l'art. 51 LAID non lascia margine ai Cantoni («ne laisse pas de marge de manoeuvre aux cantons»). Di conseguenza esamina liberamente se il diritto cantonale sia stato applicato in modo conforme alla LAID **9C_181/2025**. Dalla loro entrata in vigore, le norme della LAID si applicano direttamente quando il diritto cantonale è loro contrario **Art. 72 LAID**.

Numerus clausus dei rimedi contro il giudicato

Il sistema prevede tre soli strumenti per tornare su una tassazione definitiva:

- la revisione, a favore del contribuente;
- la rettificazione, a favore del contribuente o dell'ente pubblico;
- il recupero d'imposta, a favore dell'ente pubblico.

Il Tribunale federale qualifica questa elencazione come esaustiva («Diese Aufzählung ist abschliessend») **2C_259/2021** e parla di un «Numerus clausus von Rechtsgründen» **2C_47/2016**.

Da qui discendono alcune esclusioni precise:

- non esistono motivi di revisione privi di base legale;
- non esiste un diritto al riesame (Wiedererwägung) né un «übergesetzlicher Revisionsgrund» per riaprire tassazioni d'ufficio **2C_259/2021**;
- non esiste una «révision facilitée» per l'errore manifesto **2C_245/2019**.

Il numerus clausus riguarda però solo gli strumenti che eliminano o modificano il giudicato. Il Tribunale amministrativo lucernese, richiamando la giurisprudenza federale, considera ancora ammissibili l'interpretazione (Erläuterung, come parte della rettificazione) e la denuncia all'autorità di vigilanza, «poiché questi rimedi non sarebbero di per sé in grado di eliminare o modificare la decisione» («zumal diese Behelfe die Verfügung oder den Entscheid für sich nicht zu beseitigen oder zu ändern vermöchten») **A 11 164 165**.

Su questa base la commissione di ricorso bernese ha dichiarato irricevibile una domanda di riesame, osservando che «il n'y a pas de place pour une demande de reconsidération en droit fiscal harmonisé» **100 2024 271**. In un caso vallesano di imposta sulle donazioni, il Tribunale federale ha ritenuto esclusa nella fattispecie la via del riesame secondo l'art. 33 LPJA/VS. Ha quindi esaminato la domanda soltanto sotto il profilo della revisione **2C_941/2015**.

Carattere straordinario

La revisione è un rimedio straordinario. Il rigore dei suoi presupposti corrisponde a questa natura giuridica **2C_47/2016**. Le sue condizioni vanno applicate «con rigore, per garantire la distinzione tra i rimedi ordinari di ricorso e quello sussidiario della revisione, salvaguardando la sicurezza del diritto» **2C_960/2021**. Il Tribunale federale ha inoltre negato che Costituzione o CEDU conferiscano un diritto alla riapertura oltre le regole legali. Lo ha fatto in materia di imposta ticinese di successione **9C_579/2024**.

Oggetto della revisione

Decisioni e sentenze cantonali

Le tassazioni cantonali diventano in principio immutabili quando scadono inutilizzati i termini di reclamo (art. 48 cpv. 1 LAID) o di ricorso (art. 50 cpv. 1 LAID). Restano riservati i motivi di riapertura degli art. 51 ss. LAID **BGE 151 II 673**. Oggetto della revisione possono essere sia le decisioni amministrative (tassazioni, decisioni su reclamo) sia le sentenze delle istanze cantonali di ricorso **Art. 51 LAID**.

Quando un'istanza superiore ha deciso nel merito, la sua pronuncia sostituisce quelle precedenti. Il Tribunale federale ha perciò dichiarato irricevibile la conclusione volta ad annullare una sentenza di primo grado che, per effetto devolutivo, era già stata sostituita **2C_59/2019**.

Sentenze del Tribunale federale

L'art. 147 cpv. 3 LIFD rinvia dal 2007 alla LTF per la revisione delle sentenze federali **Art. 147 LIFD**. L'art. 51 LAID non contiene una norma corrispondente, ma il risultato è lo stesso. Il Tribunale federale si pronuncia soltanto sulla revisione delle proprie sentenze (art. 121 segg. LTF). Una domanda rivolta a lui contro la sentenza cantonale o contro le tassazioni originarie è inammissibile **2F_9/2023**. Chi chiede la revisione di una sentenza federale deve invocare uno dei motivi degli art. 121-123 LTF **2F_9/2023**.

Portata limitata della riapertura

La revisione non riapre la tassazione nel suo complesso. Il Tribunale federale lo afferma così: «Gegenstand des Revisionsverfahrens kann nur sein, wofür überhaupt ein Revisionsgrund besteht; alle weiteren Elemente der revisionsbetroffenen Verfügung bleiben in Rechtskraft» **2C_201/2017**.

Nel caso argoviese deciso, il solo punto rivedibile era l'attribuzione a un altro Cantone del reddito da attività indipendente della moglie. L'autorità non poteva né doveva verificare se la tassazione d'ufficio fosse per il resto conforme al diritto federale. Quel controllo spettava al reclamo, che i contribuenti non avevano proposto **2C_201/2017**.

Delimitazione rispetto a rettificazione, recupero d'imposta e condono

Nessuna revisione a sfavore del contribuente

L'autorità fiscale non può servirsi della revisione a proprio vantaggio. In una vicenda friburghese, l'amministrazione aveva adeguato una tassazione definitiva dopo aver preso conoscenza della tassazione bernese. Il Tribunale federale ha escluso che si trattasse di revisione o di rettificazione: «Weder änderte die Verwaltung die rechtskräftige erste Veranlagungsverfügung zugunsten der Beschwerdeführer noch korrigierte sie lediglich Rechnungsfehler» **2A.585/2005**.

Restava soltanto il ricupero d'imposta. Questo presuppone però fatti sconosciuti all'autorità, e l'autorità friburghese non poteva invocare un motivo di ricupero dopo aver avuto conoscenza della tassazione bernese. La prassi cantonale non è stata tutelata **2A.585/2005**.

Lo stesso limite vale contro il diritto cantonale che apra vie di riapertura a favore dell'ente pubblico. Il Tribunale amministrativo lucernese ha esaminato l'opposizione presentata da un Comune cinque mesi dopo una tassazione. Il Comune riteneva il reddito attribuito per errore all'estero invece che a Lucerna e si fondava sul § 161 cpv. 2 della legge tributaria lucernese, che consentiva opposizioni fino a due anni dopo il periodo fiscale. Il Tribunale ha osservato che la LAID mette a disposizione del solo contribuente, per le sovraimposizioni, «il mezzo della revisione ai sensi dell'art. 51 LAID» («das Mittel der Revision im Sinn von Art. 51 StHG») **A 11 164 165**. La norma cantonale violava quindi il sistema armonizzato dei rimedi ordinari e straordinari soggetti a termine e non è stata applicata. In assenza di motivi di rettificazione o di ricupero, la tassazione è rimasta in giudicato anche per le imposte cantonali e comunali **A 11 164 165**.

Il contrappeso a sfavore del contribuente è dunque l'art. 53 LAID, con presupposti propri:

- fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza;
- esclusione del ricupero per sola valutazione insufficiente;
- termini di perenzione di dieci e quindici anni **Art. 53 LAID**.

Rettificazione degli errori di calcolo e di scrittura

L'art. 52 LAID consente la rettificazione su richiesta o d'ufficio entro cinque anni dalla notificazione **Art. 52 LAID**. La rettificazione riguarda soltanto gli errori nell'espressione della volontà. Non riguarda gli errori sul contenuto della decisione, quando l'autorità ha apprezzato male i fatti o applicato male il diritto: questi «doivent être corrigées par le biais des voies de droit ordinaires» **2C_962/2019**.

Nel caso deciso, una deduzione per spese di trasporto era stata calcolata su un tragitto semplice anziché doppio. Il Tribunale federale vi ha visto un errore sullo stato di fatto, non un errore di penna. Ha quindi respinto sia la rettificazione (il cui termine era peraltro scaduto per gli anni 2010-2013) sia la revisione, perché il contribuente poteva accorgersi dell'errore **2C_962/2019**. Analogamente, la commissione zurighese ha respinto la rettificazione proposta in via subordinata per mancanza di un errore di calcolo o di scrittura **ST.2009.113, DB.2009.61**.

Condono

Il condono non offre una via alternativa. Il Tribunale cantonale ticinese ha stabilito che «la procedura di condono non può infatti sostituire i rimedi giuridici né può avere per scopo la revisione di tassazioni già passate in giudicato» **80.2013.129**. Le inesattezze della tassazione non sono motivo di condono, che richiede cumulativamente una situazione di bisogno e conseguenze oltremodo gravose del pagamento **80.2013.129**. Il tribunale amministrativo speciale argoviese segue la stessa linea. Il condono è un istituto della riscossione e riguarda soltanto la rinuncia a crediti d'imposta fissati in via definitiva. Non spetta quindi all'autorità di condono, né al tribunale, verificare o correggere nel merito una tassazione cresciuta in giudicato: «la ricorrente avrebbe dovuto chiederlo con i rimedi giuridici previsti a tale scopo» («dies hätte die Rekurrentin mit den dafür vorgesehenen Rechtsmitteln verlangen müssen») **3-RB.2024.16**. Nel

caso concreto, il condono è stato negato anche per un motivo di merito: gli arretrati si potevano pagare con il reddito corrente in circa 15 mesi **3-RB.2024.16**.

Una sentenza ticinese del 2020 mostra il caso inverso: la contribuente cercava di riaprire una decisione di condono cresciuta in giudicato contestando, tra l'altro, la correttezza delle tassazioni. La Camera di diritto tributario ha ribadito che il diritto armonizzato non lascia «alcuno spazio per la riconsiderazione» delle tassazioni. Ha poi osservato che il condono non serve «a correggere degli errori di tassazione oppure ad ovviare alla mancata impugnativa contro le decisioni di tassazione» **80.2018.268**. La revisione era inoltre esclusa per difetto di diligenza, perché la contribuente avrebbe dovuto impugnare davanti al Tribunale federale le sentenze cantonali che avevano confermato le tassazioni **80.2018.268**. La sentenza ha invece lasciato aperta la questione se le decisioni di condono, che non sono propriamente assimilabili alle tassazioni, possano essere riconsiderate. In concreto mancavano comunque sia un motivo di revisione sia un mutamento rilevante delle circostanze **80.2018.268**.

Chi contesta l'importo di una tassazione d'ufficio definitiva deve quindi passare per l'art. 51 LAID, con tutti i suoi limiti.

Motivi di revisione (cpv. 1)

Lett. a: fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi scoperti dopo

La lett. a serve a completare la base fattuale della tassazione. Vi rientrano elementi che esistevano già al momento della decisione ma sono stati scoperti solo dopo. Il rimedio straordinario non può invece servire a supplire alla negligenza del contribuente **9C_181/2025**. In una sentenza su un caso di imposta federale diretta, resa in base all'allora art. 137 lett. b OG e quindi rilevante per analogia, il Tribunale federale ha distinto tra due categorie:

- i fatti già esistenti ma ignoti (cosiddetti pseudo-nova), che possono fondare la revisione;
- i «veri nova», cioè fatti verificatisi dopo, che non la fondano.

Anche il mezzo di prova «deve comunque essere preesistente» **2A.75/2004**. Un testamento redatto dopo la sentenza non era quindi né un fatto nuovo né una prova nuova. In più non era decisivo, perché non provava il mutuo controverso **2A.75/2004**.

La giurisprudenza ammette un temperamento per i fatti posteriori che retroagiscono. Secondo i passaggi della giurisprudenza federale ripresi dal Tribunale cantonale ticinese, essi giustificano la revisione «unicamente nella misura in cui retroagiscono al giorno della decisione e fanno apparire errata la valutazione dei fatti allora intrapresa» **80.2010.44**. Il Tribunale federale formula lo stesso principio per i fatti latenti fin dall'inizio («S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision») **9C_674/2022**. Due decisioni ticinesi mostrano il confine:

- una convenzione di divorzio omologata dopo la tassazione è stata trattata come fatto posteriore non retroattivo, e la revisione è stata negata **80.2010.44**;
- una sentenza civile successiva che obbligava il donatario a restituire parte dei contanti donati è stata invece riconosciuta come fatto nuovo. L'importo imponibile della donazione è stato ridotto **80.2024.34**.

La differenza sta nel fatto che la sentenza di restituzione rivelava come errata la valutazione originaria dell'arricchimento. La nuova convenzione, invece, disciplinava solo il futuro.

Un fatto è rilevante solo se è idoneo a influenzare la decisione in senso favorevole all'istante, e spetta a quest'ultimo dimostrarlo concretamente **2C_93/2021**.

Nuove valutazioni giuridiche e mutamenti di giurisprudenza

Le nuove valutazioni giuridiche e i mutamenti di giurisprudenza restano fuori dalla lett. a. Il Tribunale federale ha negato che una

sentenza cantonale successiva, la quale qualificava diversamente gli stessi pagamenti, costituisse un fatto nuovo: la valutazione giuridica dei fatti non è essa stessa un fatto **2C_495/2018**. Allo stesso modo, una sentenza federale successiva non porta alcun elemento di fatto nuovo. Non fa nemmeno decorrere un nuovo termine **2C_93/2021**.

Il Tribunale cantonale ticinese ne trae la conseguenza per i mutamenti di prassi: «Una nuova valutazione giuridica dei fatti, una nuova giurisprudenza o anche una modifica della giurisprudenza esistente non costituiscono motivi di revisione» **80.2023.293**. La nuova interpretazione si applica soltanto ai casi ancora aperti, perché non ha effetto retroattivo **80.2023.293**. Il Tribunale amministrativo sangallese esclude per la stessa ragione l'ignoranza del diritto e le nuove stime o valutazioni **B 2016/233**. In materia di IVA, il Tribunale federale ha ribadito lo stesso principio, ma sotto l'art. 66 PA. Il precedente vale quindi solo per analogia **2C_414/2021**.

Lett. b: fatti noti trascurati e violazione di principi essenziali della procedura

La lett. b riguarda gli errori imputabili all'autorità. Il motivo presuppone fatti o prove che l'autorità conosceva o doveva conoscere. Non c'è errore dell'autorità se gli atti non lasciavano riconoscere la circostanza. In un caso basilese i contribuenti non avevano allegato un estratto del registro di commercio né altri indizi. L'autorità non doveva perciò riconoscere che i dividendi provenivano da una partecipazione qualificata **2C_47/2016**.

L'autorità può confidare nella completezza della dichiarazione. Senza motivi particolari non è tenuta a raffronti con gli atti di altri contribuenti. Il mancato raffronto con la dichiarazione della madre di una figlia agli studi non è stato considerato una colpa tale da giustificare la revisione **80.2009.89**.

La revisione è stata invece accolta in Ticino in un caso di aliquota per non coniugati applicata a un contribuente sposato da lunga data. Lo stato civile risultava inequivocabilmente dagli atti, e la stessa autorità lo aveva indicato nel modulo **80.2012.241**.

La violazione del diritto di essere sentiti rientra in astratto nella lett. b **2C_339/2022**. Di regola, però, essa comporta solo l'annullabilità della decisione, e il cpv. 2 la preclude se poteva essere fatta valere nella procedura ordinaria **2C_339/2022**. Lo stesso vale per la reformatio in pejus contenuta in una nuova tassazione, che andava impugnata con ricorso ordinario **2C_59/2019**. Più in generale, anche quando l'autorità ha violato il proprio obbligo d'inchiesta, la revisione resta esclusa se il contribuente poteva accorgersene e reclamare. Lo hanno deciso il tribunale di Basilea Campagna e la commissione di ricorso zurighese **530 21 35 ST.2009.113, DB.2009.61**. La lett. b ha dunque un campo d'applicazione autonomo ristretto: copre essenzialmente gli errori dell'autorità che un contribuente diligente non poteva riconoscere.

Lett. c: crimine o delitto

Il Tribunale cantonale ticinese delimita la portata della lett. c in modo restrittivo. A suo giudizio, il motivo è pensato per due situazioni:

- reati che hanno influenzato la procedura di tassazione o la decisione, che si è così fondata su fatti «non veri»;
- reati che hanno impedito al contribuente di esercitare i propri diritti procedurali.

Non si tratta invece «di tener conto a posteriori del fatto che un reato patrimoniale abbia diminuito gli elementi imponibili» **80.2010.97**. Le malversazioni dei consulenti del contribuente non sono quindi un motivo di revisione contro l'autorità fiscale. Se fossero poi accertate da un giudice, ci si potrebbe tutt'al più chiedere se costituiscano un fatto nuovo ai sensi della lett. a **80.2010.97**.

Sulla prova del reato le prassi cantonali non coincidono:

- il Tribunale ticinese ammette in astratto la soppressione di documenti (art. 254 CP), ma ha respinto la domanda perché la documentazione non dimostrava «nemmeno con

verosimiglianza» che il reato fosse stato commesso **80.2022.66**;

- il tribunale fiscale solettese ha accolto una revisione ritenendo «wahrscheinlich» che un crimine o delitto avesse influenzato le tassazioni. Si è basato su fatti e documenti nuovi emersi da un procedimento penale estero, e una condanna dell'istante non era richiesta **SGREV.2017.1**.

Le due decisioni divergono quindi sul grado di prova esigibile per la lett. c: la decisione ticinese verifica se il reato sia almeno verosimile, quella solettese si accontenta della probabilità che il reato abbia influito, senza esigere una condanna.

Revisione d'ufficio

L'art. 51 cpv. 1 LAID consente la revisione d'ufficio a favore del contribuente. Il Tribunale federale ne ha preso atto in un caso di lett. b, in cui l'autorità argoviese aveva corretto d'ufficio l'attribuzione intercantonale di un reddito **2C_201/2017**. La facoltà non comporta però un dovere generale di ricercare le omissioni del contribuente. Non si può pretendere che l'autorità corregga di propria iniziativa importi non richiesti, agendo come rappresentante dell'istante **80.2009.89**.

In senso inverso, il tribunale fiscale solettese ha ritenuto che uno scritto tardivo dovesse essere esaminato anche come domanda di revisione. Lo scritto non era intitolato reclamo e la contribuente stessa aveva segnalato il ritardo. L'autorità aveva inoltre violato il principio inquisitorio di fronte a una dichiarazione rudimentale **SGSTA.2000.62**. La decisione, fondata sul diritto cantonale solettese allora vigente, indica che l'autorità non può limitarsi a dichiarare tardivo un reclamo quando il suo contenuto configura un motivo di revisione.

Esclusione per difetto di diligenza (cpv. 2)

Il criterio: poteva il motivo essere fatto valere nella procedura ordinaria?

Il cpv. 2 è la disposizione decisiva nella grande maggioranza dei casi. Esprime la sussidiarietà della revisione rispetto ai rimedi ordinari («Darin äussert sich die Subsidiarität der Revision gegenüber den ordentlichen Rechtsmitteln») **9C_656/2022**. Il Tribunale federale pone «hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt» e respinge una ponderazione delle colpe. Conta esclusivamente se il contribuente avrebbe potuto far valere il motivo già prima **2C_581/2011**. Il criterio vale anche quando un motivo di revisione sarebbe in sé dato: in tal caso la revisione è esclusa «unabhängig vom Vorliegen eines Revisionsgrundes» **2C_47/2016**.

Che l'autorità sia stata anch'essa poco accurata non cambia l'esito. Il Tribunale amministrativo sangallese osserva che per l'entrata nel merito conta «einzig» la diligenza dell'istante. Nemmeno la buona fede permette di entrare nel merito se il contribuente poteva far valere l'errore **B 2016/233**.

Il contribuente ha in particolare un dovere di controllare la tassazione quando la riceve e di segnalare per tempo i vizi **2C_941/2015**. Nel caso vallesano deciso, la contribuente sapeva già nel 2001 che il versamento non era, a suo dire, una donazione. Non aveva reclamato e aveva pagato l'imposta, e non poteva perciò chiedere la revisione quattro anni dopo **2C_941/2015**.

Errori nella propria dichiarazione

L'errore di dichiarazione dovuto a negligenza del contribuente o del suo rappresentante esclude la revisione **2C_960/2021**. Ne è un esempio una deduzione per premi assicurativi omessa per sei periodi fiscali. Il Tribunale federale ha osservato che una semplice lettura delle istruzioni o del modulo avrebbe evitato l'errore. I contribuenti avevano inoltre omesso di controllare le tassazioni, dalle quali risultava che la deduzione non era stata concessa **2C_960/2021**.

Analogamente, la mancata rivendicazione della tassazione parziale dei dividendi da partecipazione qualificata non è stata ritenuta

rivedibile **2C_47/2016**. Lo stesso vale per una deduzione per spese di trasporto calcolata in modo palesemente errato **2C_962/2019** e per un'opzione di diritto cantonale non esercitata nella dichiarazione dell'imposta sugli utili immobiliari **2C_164/2020**.

Le istanze cantonali applicano lo stesso metro:

- un riscatto nella previdenza professionale omesso nella dichiarazione è stato qualificato come negligenza «imputabile unicamente» al contribuente, che aveva atteso passivamente per un anno l'attestazione della cassa pensioni **80.2023.128**;
- spese di manutenzione non rivendicate e due tassazioni successive non contestate integrano una doppia negligenza **fi-2011-0014**.

Tassazione d'ufficio e nullità

Chi viene tassato d'ufficio perché non ha fornito per tempo le indicazioni e i documenti necessari agisce senza la diligenza richiesta **9C_656/2022**. Di regola il contribuente deve accorgersi già alla notifica dello scarto tra la tassazione d'ufficio e la sua situazione reale, e reclamare. Se non lo fa, viola di regola la diligenza dovuta **9C_656/2022**. La prova dell'inesattezza, compresa la dichiarazione omessa, va fornita entro il termine di reclamo. Una dichiarazione presentata dopo un reclamo già tardivo non va più considerata **2C_1022/2020**.

Il Tribunale cantonale ticinese ha negato la revisione a una contribuente che non aveva presentato la dichiarazione e non aveva ritirato la raccomandata con la tassazione. Non si può rimproverare al fisco di aver ignorato fatti «che non poteva conoscere in assenza di presentazione degli atti» **80.2023.88**.

Resta aperta la via della nullità. Il Tribunale federale riconosce che i contribuenti devono poterla far valere anche nella procedura di revisione, perché l'autorità deve rilevarla in ogni tempo e d'ufficio **9C_656/2022**. La soglia è però molto alta. Una tassazione d'ufficio è nulla solo se l'autorità viola in modo straordinariamente grave il proprio obbligo d'inchiesta e cade in «krasse Willkür», determinando il reddito imponibile in modo consapevole e arbitrario a sfavore del contribuente **9C_656/2022**. Nella sentenza **2C_679/2016** la soglia è stata raggiunta. L'autorità zurighese aveva aumentato di anno in anno le stime senza alcuna verifica di plausibilità, pur conoscendo dopo un pignoramento di salario il reddito effettivo. Le tassazioni 2006-2012 sono state dichiarate nulle, quelle 2004-2005 no **2C_679/2016**. La sentenza precisa che la nullità può sussistere proprio quando nessuna impugnazione è più possibile **2C_679/2016**.

Rappresentante, terzi e successori

La negligenza del rappresentante è imputata al contribuente. La commissione zurighese ha negato la revisione perché la rappresentante si era accontentata della «blossen Mutmassung» che il commissario avesse svolto gli accertamenti necessari, invece di verificarlo entro il termine di reclamo **ST.2009.113, DB.2009.61**. Il Tribunale federale ha escluso che la scarsa competenza giuridica del legale incaricato costituisca un motivo di scusa per il mandante **9C_674/2021**. Il tribunale grigionese ha imputato al contribuente la cattiva archiviazione dei documenti da parte del fiduciario **A 2024 18**.

Per gli eredi conta la diligenza del defunto. È esclusa la revisione per ciò che il de cuius avrebbe potuto far valere nella procedura ordinaria **2C_259/2021**.

Diverso è l'affidamento su documenti di terzi. Il tribunale fiscale solettese ha accolto la revisione per un certificato di salario che riportava deduzioni previdenziali troppo basse. I dipendenti avrebbero potuto accorgersene solo ricalcolando ogni mese i contributi, e potevano confidare che il datore di lavoro emettesse certificati corretti **SGSTA.2004.207**.

Attenuazioni del metro di diligenza

La diligenza esigibile è commisurata alla persona. Il Tribunale federale

riconosce che può essere ridotta «wenn der Steuerpflichtige an einer Geisteskrankheit oder Geistesschwäche leidet». In un caso di grave psicosi bipolare ha rinviato la causa perché la capacità di discernimento era stata accertata in modo insufficiente anche fuori dai periodi di ricovero **2C_496/2008**. Il Tribunale cantonale ticinese ha applicato lo stesso principio a contribuenti anziani con problemi cognitivi. Ha annullato la decisione e rinviato gli atti all'autorità di tassazione perché accertasse la capacità processuale al momento della dichiarazione e della notifica **80.2021.179**.

Più controverso è il peso delle conoscenze del contribuente. Nel caso dell'aliquota per non coniugati, il Tribunale ticinese ha escluso che un assistente di galleria, «ben lontano dall'essere esperto di diritto fiscale svizzero», dovesse riconoscere il nesso tra stato civile e aliquota **80.2012.241**. Il Tribunale amministrativo vodese ha invece escluso la revisione chiesta «en raison d'un manque de connaissances juridiques» **fi-2011-0014**.

Le due posizioni si conciliano guardando a chi ha commesso l'errore. Nel caso ticinese l'errore era esclusivamente dell'autorità e riguardava un dato da essa conosciuto (lett. b). Nel caso vodese i contribuenti invocavano la propria ignoranza per rimediare a un errore nella loro dichiarazione. La linea federale resta comunque severa: la tolleranza per il profano è un'eccezione legata a errori dell'autorità difficilmente riconoscibili, non una regola generale.

Buona fede e assicurazioni dell'autorità

La protezione della buona fede non apre di regola la revisione. Il Tribunale federale ha negato valore di assicurazione a una formula vaga contenuta nelle tassazioni vodesi. Ha osservato che è «hasardeux» per il contribuente accontentarsene per pretendere in seguito la modifica di tassazioni definitive **2C_398/2020**. Le istanze cantonali richiedono i presupposti ordinari della tutela dell'affidamento:

- un'assicurazione specifica e provata dell'autorità, mancante nel caso vodese delle presunte indicazioni telefoniche **fi-2011-0014**;
- disposizioni prese o omesse in base a essa, mancanti nel caso grigionese, dove lo scritto dell'autorità poteva essere un semplice «Kulanzangebot» **A 2024 18**.

Doppia imposizione intercantionale

Il diritto armonizzato non prevede un motivo autonomo di revisione per la doppia imposizione intercantionale. Il Tribunale federale lo afferma così: «Von Harmonisierungsrechts wegen bildet ein angeblicher Verstoss gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung keinen eigenständigen Revisionsgrund» **2C_164/2020**. In DTF 151 II 673 ha precisato le conseguenze nei due ordinamenti:

- per l'imposta federale diretta la doppia imposizione intercantionale non entra in linea di principio in considerazione come motivo di revisione;
- per le imposte cantonali non vi è spazio per un diritto alla revisione fondato sul diritto federale e derivato dall'art. 127 cpv. 3 Cost. **BGE 151 II 673**.

Almeno fino alla proposizione del ricorso in materia di diritto pubblico, spetta al diritto cantonale autonomo stabilire se l'autorità possa o debba tornare su una tassazione per tale motivo **BGE 151 II 673**. Il Cantone può anche subordinare questa possibilità a un termine di 90 giorni. Non è arbitrario farlo decorrere dalla notificazione della decisione sul domicilio fiscale dell'altro Cantone **BGE 151 II 673**. In una sentenza anteriore il Tribunale federale aveva lasciato aperta la questione se una doppia imposizione effettiva costituisse un motivo di revisione, perché la domanda era comunque tardiva **2C_398/2020**. Ancora nel 2021 il tribunale grigionese riferiva che la questione di un diritto extralegale era aperta **PVG 2021 8**. Per il diritto armonizzato la questione è ora decisa da DTF 151 II 673.

Le soluzioni cantonali divergono:

- il Ticino prevede un motivo proprio (art. 232 cpv. 1 lett. d LT), con un termine di trenta giorni dalla decisione dell'altro Cantone e il limite assoluto di dieci anni **80.2024.100**;
- i Grigioni non conoscono una norma corrispondente **PVG 2021 8**.

Anche dove il diritto cantonale apre questa via, valgono i limiti della diligenza. In un caso grigionese-zurighese la doppia imposizione era effettiva. La revisione nei Grigioni è stata comunque esclusa, perché i contribuenti non avevano impugnato fino all'ultima istanza cantonale la tassazione zurighese successiva **9C_674/2021**. La procedura di revisione nel primo Cantone non serve a criticare tassazioni di un secondo Cantone non impugunate per tempo **2C_564/2018**.

Allo stesso modo, una successiva decisione di esenzione del Cantone di sede non giustifica la revisione delle tassazioni vallesane. Ogni Cantone procede alla propria valutazione dei fatti, e l'esenzione andava fatta valere con reclamo **9C_674/2022**.

Termini (cpv. 3)

La domanda va presentata entro 90 giorni dalla scoperta del motivo, ma al più tardi entro dieci anni dalla notificazione della decisione o sentenza **Art. 51 LAID**. Il mancato rispetto del termine relativo comporta l'irricevibilità («L'irrespect du délai de l'art. 148 LIFD entraîne l'irrecevabilité») **2C_93/2021**. Il tribunale nidvaldese lo qualifica come termine di perenzione relativo, il cui mancato rispetto obbliga l'autorità a non entrare nel merito **ST 22 4**. Il termine decennale è assoluto e limita nel tempo la proponibilità della revisione **80.2024.100**.

Decorrenza del termine relativo

Il termine decorre dalla scoperta del motivo, non dalla crescita in giudicato della decisione che lo rivela. Se il motivo invocato consiste nelle tassazioni di un altro Cantone, la scoperta coincide con la loro notificazione **2C_398/2020**. La sentenza federale precisa anche che il termine di reclamo di 30 giorni vale per i contribuenti e non per l'autorità dell'altro Cantone **2C_398/2020**. Secondo il Tribunale amministrativo zurighese bastano «die nötigen sicheren Anhaltspunkte» per un motivo di revisione. Il contribuente non può attendere la conclusione di una procedura di ricorso pluriennale, perché è sufficiente una domanda determinabile **SB.2023.00125**.

Due sentenze federali mostrano come il termine venga fissato in concreto:

- i contribuenti conoscevano il motivo al più tardi dalla notifica della tassazione rettificativa della loro società, e una sentenza federale successiva non ha fatto decorrere un nuovo termine **2C_93/2021**;
- l'opzione di diritto cantonale non esercitata andava fatta valere al più tardi con la dichiarazione ordinaria successiva **2C_164/2020**.

In senso favorevole all'istante, il tribunale fiscale solettese ha fatto decorrere il termine solo dalla comunicazione dell'abbandono del procedimento penale contro di lui. Solo da quel momento i suoi fatti risultavano confermati **SGREV.2017.1**.

Prova della tempestività e restituzione

La prova della tempestività incombe all'istante. Secondo il diritto zurighese, i mezzi di prova per i motivi di revisione e per l'affermazione che non sono ancora trascorsi 90 giorni dalla scoperta vanno allegati alla domanda **SB.2023.00125**. La restituzione del termine è stata esaminata dal Tribunale amministrativo zurighese, ma negata perché la gravità della malattia invocata non era dimostrata **A 2022 23**.

Nei termini va prestata attenzione anche all'impugnazione davanti al Tribunale federale. Se la decisione cantonale si fonda su tardività e su mancanza di diligenza come motivazioni indipendenti, il ricorso deve censurarle entrambe, altrimenti è inammissibile **2C_51/2012**.

Competenza, procedura e controllo giudiziario

Autorità competente (cpv. 4)

La revisione compete all'autorità che ha emanato la decisione o sentenza **Art. 51 LAID**. Il tribunale friburghese ne deduce che è competente l'istanza che ha deciso per ultima nel merito, anche se l'esito è stato negativo. Ha annullato le decisioni dell'amministrazione su una domanda di revisione che spettava al tribunale fiscale, perché emanate da un'autorità materialmente incompetente **604 2019 3**.

Due fasi della procedura

La procedura si articola in due fasi. Nella fase rescindente si esaminano soltanto i motivi di revisione, non la fondatezza della decisione. Solo se i presupposti sono adempiuti l'autorità annulla la decisione e, nella fase rescissoria, statuisce di nuovo nel merito **2C_245/2019**. Le garanzie dell'art. 6 CEDU, in particolare l'udienza pubblica, valgono di principio solo nella fase rescissoria **2C_245/2019**.

Per l'imposta federale diretta l'art. 149 cpv. 2-4 LIFD codifica l'annullamento e la nuova pronuncia. Prevede inoltre che il rifiuto e la nuova decisione siano impugnabili con gli stessi rimedi ammessi contro la decisione anteriore **Art. 149 LIFD**. L'art. 51 LAID non contiene queste regole e lascia la procedura al diritto cantonale. In Ticino, ad esempio, la decisione dell'ufficio di tassazione sulla revisione è sottoposta alla Camera di diritto tributario e poi al Tribunale federale **80.2009.89**.

Potere d'esame del Tribunale federale

Il Tribunale federale esamina liberamente l'applicazione dell'art. 51 LAID, che per i Cantoni costituisce un obbligo di applicazione **2C_164/2020 9C_181/2025**. Il diritto cantonale autonomo, ad esempio un motivo speciale per la doppia imposizione, e i diritti costituzionali sono esaminati solo su censura motivata ai sensi dell'art. 106 cpv. 2 LTF **2C_164/2020**. È il caso anche delle imposte non armonizzate come l'imposta di successione, dove i Cantoni sono liberi di prevedere motivi e termini di revisione **9C_579/2024**. Il Tribunale federale è vincolato agli accertamenti di fatto cantonali, salvo manifesta inesattezza **9C_181/2025**.

Indicazioni per la pratica

- Controllare ogni tassazione alla notifica e reclamare entro il termine. La revisione non recupera ciò che il reclamo avrebbe potuto far valere, nemmeno per errori del rappresentante **2C_47/2016 ST.2009.113, DB.2009.61**
- Nei casi intercantionali impugnare la tassazione del secondo Cantone fino all'ultima istanza cantonale, invece di confidare nella revisione nel primo **9C_674/2021**.
- Calcolare i 90 giorni dalla prima conoscenza sicura del motivo, non dalla crescita in giudicato o dalla fine di altre procedure, e documentarne la data nella domanda **2C_398/2020 SB.2023.00125**.
- Rivolgere la domanda all'istanza che ha deciso per ultima nel merito **604 2019 3**.
- Di fronte a una tassazione d'ufficio grossolanamente arbitraria, valutare anche la nullità, che non soggiace ai termini di revisione **2C_679/2016**.
- Allegare elementi concreti sulla rilevanza del fatto nuovo e, se si invoca una ridotta capacità, documentazione medica sullo stato del contribuente al momento della dichiarazione e della notifica **2C_93/2021 2C_496/2008**.