

BGer 2C_156/2008 vom 28. Juli 2008

Bundesgericht, 2008-07-28, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_156_2008

FR: TF 2C_156/2008 du 28 juillet 2008

IT: TF 2C_156/2008 del 28 luglio 2008

Erwägungen

E. 1.1

Nonostante l'allegato ricorsuale sia in tedesco, in ossequio alla regola sancita dall' art. 54 cpv. 1 LTF la presente sentenza viene redatta nella lingua della decisione impugnata, ovvero in italiano (cfr. DTF 131 I 145 consid. 1; 124 III 205 consid. 2).

E. 1.2

Il ricorso è diretto contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale nell'ambito di una causa di diritto pubblico che non ricade sotto alcuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF . Presentato in tempo utile dalla destinataria del giudizio impugnato, che ha un interesse degno di protezione al suo annullamento, il gravame è pertanto di massima ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico ai sensi degli art. 82 segg. LTF.

E. 1.3

Nell'ambito dei ricorsi in materia di doppia imposizione, congiuntamente alla pronuncia di ultima istanza di uno dei cantoni interessati, possono pure venir impugnate le decisioni degli altri cantoni che si prevalgono della propria sovranità fiscale. Questa regola è applicabile anche se le tassazioni degli altri cantoni sono già cresciute in giudicato e non costituiscono decisioni di un'autorità cantonale di ultima istanza (DTF 133 I 300 consid. 2.4; cfr. anche art. 100 cpv. 5 LTF e DTF 131 I 145 consid. 2.1). Nel caso specifico il ricorso è ad ogni modo rivolto solo contro la sentenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino. L'Amministrazione fiscale del Canton Soletta è comunque stata invitata a determinarsi.

E. 1.4

Considerato che la legittimità dell'imposta pretesa dal Cantone Ticino può essere esaminata nel contesto di una decisione formatrice, l'insorgente non ha un interesse degno di protezione ad ottenere un separato giudizio di constatazione. La domanda di accertamento formulata nel gravame risulta perciò inammissibile (DTF 126 II 300 consid. 2c; sentenza 2C_729/2007 del 25 giugno 2008 consid. 1.2).

E. 1.5

Con il ricorso in materia di diritto pubblico può in particolare venir censurata la violazione del diritto federale (art. 95 lett. a LTF), nozione che comprende anche i diritti costituzionali dei cittadini (DTF 133 III 446 consid. 3.1, 462 consid. 2.3) e pertanto anche il divieto della doppia imposizione (DTF 133 I 300 consid. 1.1). Quanto ai fatti, viste le particolarità alla base della procedura ricorsuale in materia di doppia imposizione, il Tribunale federale non è, in tale contesto, sistematicamente esonerato dall'obbligo di esaminarli con pieno potere di cognizione (cfr. art. 97 cpv. 1 e 105 cpv. 1 e 2 LTF). Inoltre, se il corso delle istanze cantonali viene esaurito solo in un cantone, il divieto di addurre

nuovi fatti o nuovi mezzi di prova (art. 99 LTF) va almeno in parte relativizzato (DTF 133 I 300 consid. 3.2).

E. 2.1

Un caso di doppia imposizione contrario all' art. 127 cpv. 3 Cost. si realizza quando un contribuente è tassato da due o più cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo periodo di tempo (doppia imposizione attuale) oppure quando un cantone, violando le norme che regolano i casi di conflitto, eccede i limiti della propria sovranità fiscale e preleva un'imposta che compete ad un altro cantone (doppia imposizione virtuale). Inoltre un cantone non può tassare un contribuente in maniera più onerosa perché non soggiace esclusivamente alla sua sovranità fiscale, ma, in virtù di determinati rapporti territoriali, è imponibile anche in un altro cantone (divieto di discriminazione; cfr. DTF 133 I 19 consid. 2.1; 132 I 29 consid. 2.1; 131 I 285 consid. 2.1).

E. 2.2

Nella fattispecie la ricorrente osserva che, a seguito dell'attivazione degli interessi passivi fino al raggiungimento del valore venale, al momento della vendita il valore contabile dei fondi di Brissago ammontava a fr. 500'000.--. Di conseguenza, la cessione non le avrebbe procurato alcun utile ed il fisco ticinese non potrebbe prelevare la relativa imposta. Confermando la tassazione, la decisione impugnata non costituirebbe invero un caso di doppia imposizione attuale, dato che nel Canton Soletta non sarebbero mai stati conseguiti utili imponibili, ma violerebbe comunque il divieto di doppia imposizione virtuale.

E. 3

Come rilevato dalla Corte cantonale, con la sentenza pubblicata in DTF 133 I 19 il Tribunale federale ha modificato la propria giurisprudenza in materia di doppia imposizione intercantonale nel caso di commercianti professionali di immobili.

E. 3.1

Fino a quel momento per tale categoria di contribuenti la ripartizione degli interessi passivi avveniva per oggetto anziché, come in generale, per quote. Tali interessi andavano poi dedotti dai redditi immobiliari correnti oppure, se gli immobili non producevano reddito, attivati come costi di investimento. In tal modo, la deduzione avveniva quindi solo nel cantone di situazione dell'immobile (cfr., tra tante, DTF 111 Ia 318 consid. 4a; cfr. anche DTF 133 I 19 consid. 3, con rinvii).

E. 3.2

Nella DTF 133 I 19 il Tribunale federale ha considerato che questo metodo di ripartizione poteva risultare adeguato in un'epoca in cui il mercato immobiliare era costantemente redditizio. In effetti, dal profilo economico comportava un riporto, rispettivamente una compensazione differita della deduzione, nel senso che gli interessi passivi venivano pagati durante diversi anni prima di poter essere dedotti. L'evoluzione del mercato negli anni '90 ha tuttavia mostrato che i prezzi degli immobili possono regredire anche su un lungo periodo. Non vi è pertanto più la garanzia che gli interessi passivi attivati possano con tutta probabilità essere recuperati al momento della vendita dell'immobile. Al contrario, questo sistema può condurre ad una perdita di ripartizione definitiva, nel senso che il contribuente si trova privato della possibilità di dedurre in un secondo tempo tutti o parte degli interessi passivi pagati e risulta quindi imposto durante gli anni in questione su un reddito più elevato di quello concretamente realizzato. Per questi motivi - e tenuto conto anche della

giurisprudenza più recente, mirata ad evitare perdite di ripartizione (cfr. DTF 133 I 19 consid. 6.2, con riferimenti a DTF 132 I 220 , 131 I 285 e 131 I 249) - il Tribunale federale ha ritenuto di dover abbandonare la prassi fin lì applicata (DTF 133 I 19 consid. 6.1 e 6.2).

E. 3.3

Quale nuova regola, al fine di rispettare il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.) e garantire che nei rapporti intercantionali gli interessi passivi siano, nel complesso, integralmente deducibili, questa Corte ha considerato equo e praticabile estendere la ripartizione per quote degli interessi passivi proporzionalmente alla localizzazione degli attivi.

Tale conclusione è stata tratta, nella DTF 133 I 19 , in riferimento ad una persona fisica. Poco tempo dopo la medesima questione si è comunque posta anche per una società anonima attiva quale commerciante professionale di immobili e pure in questo caso il Tribunale federale ha ritenuto che gli interessi passivi devono essere ripartiti secondo i medesimi principi (sentenza 2P.120/2006 del 15 dicembre 2006 consid. 4.2, in StR 62/2007 pag. 299).

E. 3.4

Il metodo della ripartizione per quote si applica ora pertanto a tutti gli interessi passivi, compresi quelli relativi ai beni aziendali dei commercianti professionali di immobili. Ciò implica che nella misura in cui eccede il reddito della sostanza nel cantone di situazione dell'immobile, la quota di interessi passivi attribuita in funzione della localizzazione degli attivi deve essere assunta dagli altri cantoni in cui esiste un reddito della sostanza netto. In assenza di redditi netti della sostanza, l'eccedenza deve essere posta a carico degli altri redditi del contribuente (DTF 133 I 19 consid. 6.3; cfr. anche la Circolare n. 27 della Conferenza svizzera delle imposte, del 15 marzo 2007, concernente l'eliminazione delle perdite di ripartizione in diritto intercantonale (www.steuerkonferenz.ch) cfr. inoltre: URS R. BENISCH, *die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2006 und 2007*, ZBJV 144/2008, pag. 393 segg., in part. pag. 464 segg.; ROMAN BLÖCHLIGER, *Der Schuldzinsenabzug bei Liegenschaftenhändlern im interkantonalen Verhältnis*, StR 62/2007 pag. 882 segg.; PETER LOCHER, *La recente giurisprudenza del Tribunale federale sul divieto di discriminazione nel diritto fiscale intercantonale*, RtiD I-2008, pag. 169 segg., in part. pag. 175 segg.).

E. 4.1

Nella precedente fase procedurale, sfociata nella sentenza di rinvio pronunciata dal Tribunale federale il 16 agosto 2005 (2P.154/2004), la vertenza in esame è stata incentrata sulla qualifica della ricorrente quale commerciante professionale di immobili. In effetti in base alla giurisprudenza allora applicabile, se l'insorgente fosse rientrata in questa categoria l'imposta sull'utile immobiliare pretesa dal Cantone Ticino sarebbe stata in ogni caso ingiustificata. La contribuente avrebbe infatti attivato a giusta ragione gli interessi passivi pagati sul credito ipotecario ricevuto per acquistare i terreni di Brissago e al momento della vendita, al prezzo di fr. 500'000.--, non avrebbe effettivamente conseguito alcun utile imponibile.

E. 4.2

Nel giudizio ora impugnato, la Corte cantonale ha ritenuto che in virtù del cambiamento di giurisprudenza illustrato, intervenuto dopo la sentenza di rinvio del Tribunale federale, sia

divenuto superfluo chiarire se l'insorgente sia una commerciante professionale di immobili. In effetti per la ripartizione degli interessi passivi sarebbe in ogni caso applicabile il metodo proporzionale, a cui l'autorità fiscale del Canton Soletta avrebbe peraltro già fatto capo per gli anni 2001 e 2002.

E. 5.1

Una nuova prassi deve di principio essere applicata immediatamente e a tutte le procedure pendenti, a meno che, in una situazione specifica, vi si oppongano le regole della buona fede (DTF 132 II 153 consid. 5.1; 122 I 57 consid. 3c/bb). La fattispecie in esame presenta tuttavia alcune particolarità che impongono prudenza nel valutarla in funzione della giurisprudenza sancita nella DTF 133 I 19 e che non permettono quindi di ritenere pacificamente condivisibile la conclusione tratta dai giudici ticinesi.

E. 5.2

In effetti secondo un principio procedurale generale, valido peraltro già sotto il regime della pregressa legge federale sull'organizzazione giudiziaria (OG; CS 3 499; cfr. art. 66 cpv. 1 OG), l'autorità cantonale a cui viene rimandata una causa deve porre a fondamento della sua nuova decisione la valutazione giuridica su cui si basa la decisione di rinvio. La nuova decisione deve quindi restare nei limiti del quadro giuridico delineato dal Tribunale federale nella propria pronuncia ed i punti litigiosi non vanno ampliati né esaminati alla luce di una nuova base legale (DTF 116 II 220 consid. 4a; HEIMGARTNER/WIPRÄCHTIGER, in Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2008, n. 26 seg. ad art. 61; NICOLAS VON WERDT, in Bundesgerichtsgesetz, 2007, n. 9 ad art. 61 LTF). Ci si potrebbe pertanto chiedere se nell'ambito della ripresa della procedura in sede cantonale e dinanzi al Tribunale federale possa venir presa in considerazione una modifica della giurisprudenza che, come in concreto, è posteriore alla prima decisione di rinvio.

E. 5.3

L'esame della controversia operato dalla Corte cantonale pone inoltre un delicato problema di applicazione intertemporale della nuova prassi. In effetti, la ricorrente ha attivato per anni gli interessi passivi, ritenendosi una commerciante professionale di immobili e attenendosi in buona fede alla giurisprudenza allora in vigore. Ora le si potrebbe forse rimproverare che doveva procedere ad una ripartizione ordinaria per quote e non per oggetto in quanto in realtà non costituiva una commerciante professionale di immobili. Appare per contro più opinabile criticare il metodo di computo e di ripartizione adottato a suo tempo perché successivamente la giurisprudenza ha abbandonato la distinzione valida per i commercianti professionali di immobili. In questo senso alla nuova prassi verrebbe infatti verosimilmente attribuito un inammissibile effetto retroattivo.

E. 6

Posti questi dubbi, la questione di sapere se la Corte cantonale poteva fondarsi sulla novità nel regime di ripartizione introdotta dalla DTF 133 I 19 oppure doveva esaminare la fattispecie in base alla precedente disciplina può comunque, in definitiva, rimanere aperta.

E. 6.1

In effetti, onde procedere agli accertamenti istruttori ordinati dal Tribunale federale nel giudizio di rinvio, la Camera di diritto tributario ha richiamato dall'autorità fiscale del Canton Soletta, ovvero del cantone di sede, gli atti relativi alla tassazione della ricorrente tra il 1989 e il 2002. Come rilevato dagli stessi giudici cantonali, dalla documentazione in

questione risulta che in tutti i periodi fiscali tra l'acquisto delle proprietà di Brissago e la loro vendita, la contribuente, perlomeno dopo le deduzioni delle perdite degli esercizi precedenti, non ha mai conseguito utili imponibili. Più precisamente, essa ha registrato ogni anno un saldo negativo variabile all'incirca tra fr. 80'000.-- e fr. 200'000.--, ad eccezione del 1997 quando è stata imposta su un utile di fr. 1'889.--. Nel 2002, dopo il computo delle perdite riportate, ha in particolare chiuso con una perdita di fr. 178'490.--.

E. 6.2

L'istanza precedente ne ha dedotto che la scelta della ricorrente di contabilizzare gli interessi passivi come se fosse una commerciante professionale di immobili non ha avuto alcuna conseguenza fiscale perché non ha comportato un aumento dell'utile imponibile e quindi dell'imposta pagata nei rispettivi anni.

Traendo dai risultati negativi della ricorrente unicamente questa conclusione e continuando a considerare che sia stato conseguito un utile imponibile in Ticino, la Corte cantonale si è attenuta alla regola, a lungo riconosciuta dalla giurisprudenza, secondo cui la sostanza immobiliare veniva tassata esclusivamente nel cantone di situazione, che non era tenuto a riprendere le perdite registrate nel cantone di sede o di uno stabilimento d'impresa. Le perdite di ripartizione che potevano derivarne erano ammissibili e non violavano il divieto della doppia imposizione (DTF 132 I 220 consid. 4.1; 131 I 285 consid. 3.2, 249 consid. 6.2; 116 Ia 127 consid. 2b; 111 Ia 120 consid. 2a; LOCHER/GHIRINGHELLI, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 2003, pag. 43 seg., con rinvii). Riferito innanzitutto agli immobili che costituivano un investimento di capitale, questo principio è stato comunque applicato anche agli immobili aziendali (DTF 131 I 249 consid. 6.2; sentenza 2P.439/1997 del 27 ottobre 1999 consid. 4a, in StR 55/2000 pag. 182).

E. 6.3

Con la sentenza pubblicata in DTF 131 I 249 , pronunciata il 19 dicembre 2004 - ovvero, a differenza della DTF 133 I 19 , già prima del giudizio di rinvio nella presente causa - il Tribunale federale ha tuttavia modificato anche questa giurisprudenza.

Esso ha ritenuto che il diritto del cantone di situazione di tassare gli utili realizzati su immobili aziendali non può permettere al medesimo di ignorare la situazione generale dell'azienda e di imporre integralmente l'utile immobiliare anche quando la società chiude complessivamente in perdita (DTF 131 I 249 consid. 6.3). Dall'utile immobiliare devono pertanto essere dedotte le perdite subite dall'azienda nel cantone di sede ed in quelli con stabilimenti d'impresa. Questo principio vale peraltro sia per i cantoni che impongono gli utili immobiliari della sostanza aziendale secondo il sistema dualistico, sia per quelli, come il Ticino, che non considerano detti utili nel contesto dell'imposta ordinaria sull'utile, ma li assoggettano ad un'imposta speciale (sistema monistico). La deduzione delle perdite aziendali ai fini della determinazione dell'utile imponibile deve inoltre essere ammessa anche se la legislazione cantonale non la contempla, applicando direttamente l' art. 127 cpv. 3 Cost. (DTF 131 I 249 consid. 6.5).

Già nella sentenza menzionata la regola della deducibilità delle perdite in altri cantoni è stata ritenuta applicabile agli immobili aziendali non solo di commercianti professionali di immobili, ma, in generale, di tutte le società intercantionali, nel senso del diritto in materia di doppia imposizione (DTF 131 I 249 consid. 6.5). Nel medesimo intento di evitare perdite di ripartizione, lo stesso principio è poi stato coerentemente applicato anche agli immobili destinati all'investimento di capitali di una persona fisica (DTF 131 I 285 consid.

4.1) e di una persona giuridica (DTF 132 I 220 consid. 5; cfr. anche: LOCHER, op. cit., pag. 170 segg.; JULIA VON AH, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken [inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstücksverlusten], ZSiS del 24 novembre 2006, pag. 4 seg.).

E. 6.4

Preso atto dei dati risultanti dall'incarto fiscale nel cantone di sede, la Camera di diritto tributario, a prescindere dalla qualifica dell'insorgente quale commerciante professionale di immobili, avrebbe pertanto dovuto applicare il principio giurisprudenziale testé esposto. Essa doveva quindi considerare che nel 2002 le perdite d'esercizio accumulate e fiscalmente riportate nel cantone di sede, ammontando a fr. 178'490.--, risultavano maggiori del plusvalore di fr. 160'000.-- derivante dalla vendita degli immobili di Brissago. Questa situazione si sarebbe del resto verificata anche se gli interessi passivi non fossero stati attivati, ma ripartiti di anno in anno in entrambi i cantoni secondo il sistema per quote; in tal caso, le perdite riportate nel Canton Soletta sarebbero infatti risultate addirittura più elevate. Per tener conto della situazione complessiva della società, queste perdite nel cantone di sede avrebbero in ogni caso dovuto essere dedotte dal maggior valore immobiliare conseguito in Ticino. In definitiva, la Corte cantonale avrebbe perciò dovuto concludere che mediante la vendita dei fondi a Brissago la ricorrente, anche se avesse attivato a torto gli interessi passivi pagati sul credito utilizzato per l'acquisto, non ha comunque realizzato alcun utile imponibile.

E. 7.1

In base alle considerazioni che precedono, il ricorso, nella misura in cui è ammissibile (cfr. consid. 1.4), si avvera pertanto fondato e deve essere accolto. La sentenza impugnata va quindi annullata e la causa rinviata all'istanza precedente per nuovo giudizio sulle spese e le ripetibili della procedura in sede cantonale (art. 67 e 68 cpv. 5 LTF).

E. 7.2

Le spese della procedura dinanzi al Tribunale federale vanno poste a carico dello Stato del Cantone Ticino, che risulta soccombente ed è toccato dall'esito della causa nei suoi interessi pecuniari (art. 65 e 66 cpv. 1 e 4 LTF). Il Cantone dovrà inoltre corrispondere alla ricorrente, rappresentata da una fiduciaria, un'indennità per ripetibili della sede federale (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF ; art. 9 del regolamento del 31 marzo 2006 sulle spese ripetibili accordate alla parte vincente e sull'indennità per il patrocinio d'ufficio nelle procedure davanti al Tribunale federale [RS 173.110.210.3]).

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