

BGer 2P.24/2003 vom 13. November 2003

Bundesgericht, 2003-11-13, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.24_2003

FR: TF 2P.24/2003 du 13 novembre 2003

IT: TF 2P.24/2003 del 13 novembre 2003

Regeste

Finanze pubbliche & diritto tributario

Erwägungen

E. 1

I gravami, proposti dai medesimi ricorrenti, sono diretti contro la stessa sentenza, si riferiscono all'identico complesso di fatti e si fondano su motivazioni in gran parte analoghe. Si giustifica pertanto di congiungerli e di evaderli con un unico giudizio (DTF 123 V 215 consid. 1; 120 V 466 consid. 1).

E. 2.1

Il Tribunale federale si pronuncia d'ufficio e con pieno potere d'esame sull'ammissibilità dei gravami che gli sono sottoposti (DTF 129 II 225 consid. 1; 128 I 46 consid. 1a, 177 consid. 1; 128 II 13 consid. 1a, 46 consid. 2a). Quando, come in concreto, i ricorrenti agiscono simultaneamente attraverso la via del ricorso di diritto pubblico e quella del ricorso di diritto amministrativo, occorre, in base alla regola della sussidiarietà del ricorso di diritto pubblico enunciata all' art. 84 cpv. 2 OG , esaminare in primo luogo l'ammissibilità del ricorso di diritto amministrativo (DTF 128 I 46 consid. 1a; 128 II 67 consid. 1).

E. 2.2

Secondo gli art. 97 e 98 lett. g OG, combinati con l' art. 5 PA , la via del ricorso di diritto amministrativo è esperibile contro le decisioni delle autorità cantonali di ultima istanza fondate sul diritto federale - o che vi si sarebbero dovute fondare - sempre che non sia realizzata nessuna delle eccezioni previste agli art. 99 a 102 OG o nella legislazione speciale (DTF 128 II 13 consid. 1a, 56 consid. 1a/aa; 127 II 1 consid. 2b/aa; 126 II 171 consid. 1a e giurisprudenza ivi citata). Il ricorso di diritto amministrativo è pure ammissibile contro le decisioni cantonali fondate nel medesimo tempo sul diritto federale e sul diritto cantonale, in quanto sia in discussione la violazione di norme di diritto federale direttamente applicabili (cfr. art. 104 lett. a OG ; DTF 128 I 46 consid. 1b/aa; 126 V 30 consid. 2, 252 consid. 1a; 125 II 10 consid. 2a; 124 II 409 consid. 1d/dd). È invece il rimedio del ricorso di diritto pubblico a essere dato contro decisioni fondate esclusivamente sul diritto cantonale e che non presentano alcuna connessione con l'applicazione del diritto federale (DTF 128 I 46 consid. 1b/aa; 125 II 10 consid. 2a; 123 II 359 consid. 1a/aa).

E. 2.3

Le impugnative in esame sono rivolte contro la decisione con cui la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello ticinese ha confermato il diniego della deducibilità, dal reddito lavorativo soggetto all'imposta federale diretta e all'imposta cantonale, della rendita vitalizia versata da uno dei coniugi ricorrenti alla madre. Per quanto attiene all'imposta

federale, la Corte cantonale ha fondato il proprio giudizio sull'art. 33 cpv. 1 lett. b della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), nella versione vigente dal 1° gennaio 1995 al 31 dicembre 2000 (RU 1991 1195; di seguito: vLIFD); per l'imposta cantonale, ha invece ritenuto applicabile l'art. 32 cpv. 1 lett. b della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 (LT), in vigore nel medesimo periodo (BU-TI 1994 354; di seguito: vLT) e di identico tenore. Gli insorgenti contestano le deduzioni dei giudici cantonali su entrambi gli aspetti, come dimostrano, già di per sé, le domande di giudizio formulate nei due gravami. In effetti, nel ricorso di diritto amministrativo essi chiedono la riforma della notifica di tassazione, limitatamente all'imposta federale diretta; tale precisazione è tuttavia assente nel ricorso di diritto pubblico, con cui postulano che al competente ufficio di tassazione venga ordinato di emettere una nuova notifica d'imposta, senza specificazioni ulteriori. Nella misura in cui le impugnative riguardano l'imposta federale diretta, il rimedio esperibile è il ricorso di diritto amministrativo. In relazione all'imposta cantonale, tale mezzo di impugnazione è previsto dall'art. 73 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), nella misura in cui le decisioni di ultima istanza cantonale riguardano una materia disciplinata nei titoli secondo a quinto nonché sesto, primo capitolo, della medesima legge. In questi ambiti della legislazione cantonale, il ricorso di diritto amministrativo è tuttavia ammissibile soltanto contro decisioni relative a periodi fiscali successivi al 1° gennaio 2001, data di scadenza del termine di otto anni fissato ai Cantoni per adeguare le loro legislazioni alle disposizioni della LAID, da quel momento comunque direttamente applicabile (art. 72 cpv. 1 e 2 LAID ; RU 1991 1284). Per situazioni precedenti, è proponibile, salvo eccezioni che non ricorrono nella fattispecie, solo il ricorso di diritto pubblico. Questi principi trovano applicazione anche nei casi in cui, come in concreto, già prima del 1° gennaio 2001 il diritto cantonale era conforme, sull'aspetto controverso, alla legge sull'armonizzazione fiscale, riprendendone addirittura letteralmente il testo (art. 9 cpv. 2 lett. b LAID , secondo il tenore in vigore prima del 1° gennaio 2001, RU 1991 1260; DTF 128 II 56 consid. 1a e 1b, 66 consid. 1c/bb; 124 I 145 consid. 1a; 123 II 588 consid. 2d; Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: procédure, interprétation et droit transitoire, in: RDAF 2003 II pag. 1 seg.). Dal momento che l'avversata notifica d'imposta cantonale si riferisce agli anni 1995/1996, la stessa è quindi impugnabile, di principio, unicamente mediante ricorso di diritto pubblico. I. Sul ricorso di diritto amministrativo

E. 3.1

Rivolto contro l'imposta federale diretta 1995/1996, il ricorso di diritto amministrativo, presentato in tempo utile (art. 106 cpv. 1 OG) da persone legittimate a ricorrere (art. 103 lett. a OG), contro una decisione di ultima istanza cantonale (art. 4 cpv. 6 del regolamento cantonale di applicazione della legge federale sull'imposta federale diretta, del 18 ottobre 1994), è, in linea di principio, ammissibile (art. 146 LIFD e 97 ss OG).

E. 3.2

Con il ricorso di diritto amministrativo i ricorrenti possono far valere la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere d'apprezzamento (art. 104 lett. a OG). La nozione di diritto federale comprende anche i diritti costituzionali dei cittadini; in quest'ultimo caso, il ricorso di diritto amministrativo assume la funzione del ricorso di diritto pubblico (DTF 126 V 252 consid. 1a; 125 II 1 consid. 2a, 497 consid. 1b/aa; 124 II 120 consid. 4a; 123 II 385 consid. 3). Quale organo della giustizia amministrativa, il Tribunale federale esamina d'ufficio l'applicazione del diritto federale, senza essere

vincolato dai considerandi della decisione impugnata o dai motivi invocati dalle parti (art. 114 cpv. 1 OG ; DTF 125 II 643 consid. 4a; 124 V 338 consid. 1b; 121 II 447 consid. 1b).

E. 4.1

Secondo l'art. 33 cpv. 1 lett. b vLIFD, le rendite e gli oneri permanenti sono deducibili dai proventi. Il disposto soggiunge tuttavia che il debitore di rendite che ha ottenuto una controprestazione può dedurre le proprie prestazioni soltanto quando il totale delle rendite versate supera il valore della controprestazione. Gli oneri derivanti dal pagamento di rendite non sono pertanto deducibili fintanto che il totale dei versamenti non sia superiore al valore della controprestazione ricevuta.

E. 4.2

Gli insorgenti contestano primariamente che la rendita vitalizia sia da considerare quale pagamento di una controprestazione ricevuta dalla beneficiaria della rendita stessa, ai sensi della norma suddetta. Nelle concrete evenienze, mediante l'atto di donazione del 9 dicembre 1986, il ricorrente e suo fratello hanno acquisito unicamente la nuda proprietà delle quote di comproprietà dei fondi n. XXX e YYY RFD di Lugano, cedute loro dalla madre; quest'ultima si è in effetti garantita il possesso, l'uso e il godimento degli immobili, riservandosi i diritti di abitazione e di usufrutto. Con il secondo contratto, concluso il 24 giugno 1988, i summenzionati diritti reali limitati sono stati estinti, permettendo ai figli di ottenere la piena proprietà delle particelle donate e il potere di disporre liberamente. Rinunciando a questi diritti, la madre ha indubbiamente concesso ai figli un vantaggio economico supplementare rispetto alla donazione originaria, ossia quello di godere senza limitazioni della proprietà immobiliare, potendosi prevalere anche delle prerogative insite nei diritti di abitazione e di usufrutto. Di riflesso, di per sé sola, tale rinuncia avrebbe avuto ripercussioni patrimoniali negative per la madre stessa, configurandosi alla stregua di un'ulteriore donazione. Sennonché, contrariamente a quanto stipulato nel 1986 in relazione alla cessione della nuda proprietà, la cancellazione dei diritti di usufrutto e di abitazione non è avvenuta a titolo gratuito. Il vantaggio di natura reale a cui la madre ha rinunciato è in effetti stato contraccambiato con la costituzione, in suo favore, di una rendita vitalizia, che costituisce un diritto di natura obbligatoria fondato su di una base contrattuale (art. 516 seg. CO). Con il contratto del 24 giugno 1988 sono quindi state stabilite due prestazioni reciproche, differenti e aggiuntive rispetto a quelle pattuite in precedenza: da un lato, l'impegno della madre ad estinguere i diritti di abitazione e di usufrutto e, d'altro lato, l'obbligo per i figli di erogare la rendita vitalizia. Le argomentazioni ricorsuali, secondo cui l'operazione avrebbe rappresentato un'ininfluente modifica della natura giuridica dei rapporti patrimoniali tra madre e figli, non possono pertanto venir condivise. La deduzione delle rendite versate non può essere ammessa fintanto che l'onere non superi il valore della controprestazione ricevuta.

E. 4.3

Il calcolo della prestazione fornita dalla madre con la rinuncia ai diritti reali limitati non è, di per sé, contestato. L'Ufficio di tassazione lo ha stabilito capitalizzando, in base alle apposite tavole attuariali, l'importo della rendita vitalizia al momento della sua costituzione, importo che, secondo i ricorrenti stessi, corrisponderebbe al valore reddituale dei diritti di usufrutto e abitazione. Gli accertamenti peritali esperiti dalla Corte cantonale hanno stabilito che questa deduzione non potrebbe venir corretta che a detrimento dei ricorrenti. L'importo originario della rendita ammonta a fr. 95'000.-- annui, somma che, capitalizzata

in base all'età e alla speranza di vita della beneficiaria, porta a quantificare la controprestazione totale in fr. 1'240'700.--, rispettivamente in fr. 620'350.-- a carico di ciascun figlio. Ne consegue pertanto che le prestazioni di rendita vitalizia, versate a contare dal 1° luglio 1988, non raggiungevano di gran lunga, al momento della dichiarazione d'imposta per il biennio 1995/1996, l'importo della controprestazione. I presupposti per una deduzione ai sensi dell'art. 33 cpv. 1 lett. b vLIFD non sono quindi dati.

E. 4.4

Le ulteriori censure sollevate nel gravame non possono mutare l'esito della vertenza. In particolare, la deduzione integrale dai proventi della rendita vitalizia non può essere pretesa considerando la stessa quale semplice remunerazione del capitale donato ai figli dalla madre nel 1986. Nella rendita in questione, così come usuale, è in effetti insita una componente di interesse maturato sul capitale da cui proviene, ma anche una quota di rimborso del capitale stesso (decisione 2A.366/2000 del 15 novembre 2001, pubblicata in: StE 2002 B 26.12 6, consid. 2a; decisione 2A.415/1998 del 9 febbraio 2000, pubblicata in: StE 2000 B 26.26 3, consid. 3a; Rainer Zigerlig/Guido Jud, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basilea 2000, n. 14 ad art. 33). Come già rilevato, la rendita è inoltre stata costituita quale controprestazione all'estinzione dei diritti di usufrutto e di abitazione, dotati di un valore economico proprio, di cui i figli si sono trovati arricchiti e la madre privata. Permettere ai debitori della rendita di dedurre dal loro reddito la totalità delle prestazioni versate contrasterebbe quindi con il principio secondo cui è esclusa la detrazione dal reddito delle spese per l'estinzione di debiti, principio che sottende all'art. 33 cpv. 1 lett. b vLIFD (decisione 2A.126/2000 del 15 agosto 2000, pubblicata in: StE 2000 B 27.2 24). Nemmeno il fatto che l'autorità fiscale abbia ritenuto neutro dal profilo delle imposte di successione e donazione il contratto del 24 giugno 1988 giova ai ricorrenti. Tale determinazione conferma, per contro, che la costituzione della rendita non è avvenuta a titolo gratuito, ma quale compenso per la rinuncia ai diritti di abitazione e di usufrutto.

E. 4.5

Nell'allegato ricorsuale qualificato come ricorso di diritto pubblico, gli insorgenti sembrano contestare la decisione di tassazione, indistintamente, sia sul piano federale che su quello cantonale. In relazione all'imposta federale diretta, le censure sollevate sono in realtà proponibili nell'ambito del ricorso di diritto amministrativo (cfr. consid. 3.2). I ricorrenti pretendono che l'avversata imposizione fiscale risulti iniqua e leda il principio di uguaglianza e il divieto di doppia imposizione. Al riguardo, essi censurano soprattutto la normativa legale in quanto tale e non tanto la sua applicazione al caso concreto. Va tuttavia rammentato che il Tribunale federale non può esaminare la costituzionalità di una legge federale (art. 191 Cost.) ed è quindi vincolato dal regime previsto dall'art. 33 cpv. 1 lett. b vLIFD. Ad ogni modo, le situazioni a cui gli insorgenti accennano per dedurre la violazione del principio di uguaglianza sono diverse dalla loro e non si prestano pertanto ad un valido raffronto. In effetti, gli interessi maturati su debiti, deducibili dai proventi senza limitazioni (art. 33 cpv. 1 lett. a vLIFD), non assumono la funzione di rimborso del capitale ricevuto, insita, per contro, nelle rendite. D'altro canto, per quanto vi siano indubbie analogie dal profilo economico (cfr. sentenza 2A.415/1998 del 9 febbraio 2000, pubblicata in: StE 2000 B 26.26 3, consid. 2, con numerosi rinvii; Peter Locher, Besteuerung von Renten und rentenähnlichen Rechtsverhältnissen in der Schweiz, in: SJZ 87/1991 p. 181 seg.), la situazione del proprietario di un immobile gravato da un diritto reale limitato non può

essere puramente e semplicemente assimilata a quella del debitore di una rendita periodica, fondata su un rapporto obbligazionario. Il richiamo al divieto della doppia imposizione (art. 127 cpv. 3 Cost.) è pure manifestamente infondato, dal momento che tale precetto trova applicazione in caso di conflitto di competenze tra giurisdizioni fiscali differenti, ciò che non è assolutamente il caso nella fattispecie. Inoltre, il fatto che il debitore non possa dedurre dal proprio reddito l'importo della rendita versata, malgrado la stessa sia comunque imposta in ragione del 60% anche a carico del creditore (art. 22 cpv. 3 vLIFD), non permette ancora di considerare manifestamente insostenibile, e quindi arbitrario, il sistema impositivo in questione. I ricorrenti si appellano infine al principio della tutela dell'affidamento, adducendo che fino al biennio fiscale 1993/1994 le rendite erano integralmente deducibili. Ora, se è vero che la disciplina legislativa applicabile alla fattispecie è entrata in vigore all'inizio del periodo fiscale in esame, è altrettanto vero che essa è stata adottata già nel 1990. I ricorrenti hanno quindi avuto la possibilità di conoscere gli effetti del cambiamento normativo con sufficiente anticipo per poter eventualmente modificare le pattuizioni con la creditrice della rendita. Al legislatore non può pertanto essere imputata un'inosservanza dell'obbligo di tutela dell'affidamento.

E. 5

Sulla scorta delle considerazioni che precedono, il ricorso di diritto amministrativo, infondato, va pertanto respinto. II. Sul ricorso di diritto pubblico

E. 6.1

In quanto rivolto contro l'imposta cantonale 1995/1996, il ricorso di diritto pubblico, interposto tempestivamente contro una decisione cantonale di ultima istanza e fondato sulla pretesa violazione di diritti costituzionali del cittadino, è, da questo profilo, ammissibile in virtù degli art. 84 cpv. 1 lett. a, 87 e 89 cpv. 1 OG. La legittimazione dei ricorrenti è data (art. 88 OG).

E. 6.2

Tranne in casi straordinari, che qui non sono dati, il ricorso di diritto pubblico ha funzione meramente cassatoria: nella misura in cui chiedono più o altro che il semplice annullamento della decisione impugnata, le conclusioni dei ricorrenti sono pertanto irricevibili (DTF 129 I 129 consid. 1.2.1; 127 II 1 consid. 2c; 127 III 279 consid. 1b).

E. 6.3

In virtù dell' 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 applica d'ufficio il diritto, ma statuisce unicamente sulle censure sollevate dal ricorrente e solo se le stesse sono sufficientemente motivate: il ricorso deve quindi contenere un'esauriente motivazione giuridica, dalla quale si possa dedurre se e perché, ed eventualmente in quale misura, la decisione impugnata leda il ricorrente nei suoi diritti costituzionali (DTF 129 I 185 consid. 1.6; 128 III 50 consid. 1c; 127 III 279 consid. 1c). È anche alla luce di questi principi che dev'essere esaminata la ricevibilità dell'impugnativa.

E. 7

In concreto, l'allegato ricorsuale riprende in gran parte testualmente le argomentazioni poste a fondamento del ricorso di diritto amministrativo. Come già osservato, gli insorgenti si

richiamano al principio di uguaglianza, al divieto di doppia imposizione e alla tutela dell'affidamento; inoltre, considerandola iniqua, sembrano ritenere arbitraria l'imposizione a cui sono stati sottoposti. L'impugnativa disattende invero i requisiti di motivazione previsti dall' art. 90 cpv. 1 lett. b OG . Gli insorgenti omettono di indicare i disposti costituzionali che sarebbero stati violati e sollevano argomenti di natura appellatoria, con i quali si limitano a contrapporre il loro punto di vista a quello dei giudici cantonali, senza tuttavia spiegare in maniera compiuta e precisa in quale misura il giudizio impugnato sarebbe lesivo dei diritti costituzionali che menzionano. In particolare, essi non espongono in maniera sufficientemente circostanziata i motivi per i quali il diritto tributario cantonale sarebbe stato applicato arbitrariamente. Inoltre, nemmeno le pretese violazioni delle ulteriori garanzie fondamentali citate sono illustrate all'appoggio di argomentazioni che vi si rapportano in modo puntuale ed adeguato. Il gravame è pertanto inammissibile. Abbondanzialmente si rileva che, quand'anche fosse ricevibile, l'impugnativa andrebbe comunque respinta, per le medesime ragioni esposte in merito al ricorso di diritto amministrativo (cfr. consid. 4). In effetti, la normativa cantonale, per quanto qui di rilievo, coincide con la disciplina dell'imposta federale diretta. Orbene, in simili circostanze, è pacifico che se il Tribunale federale già deve ammettere che non sono adempiute le condizioni per riconoscere la deduzione della rendita vitalizia quando - decidendo in materia di imposta federale diretta - fruisce di libero potere d'esame, a maggior ragione deve negare tale deduzione quando - statuendo in merito all'imposta cantonale - il suo potere cognitivo è limitato al controllo dell'arbitrio.

E. 8

Ne segue pertanto che il ricorso di diritto pubblico va dichiarato inammissibile. III. Sulle spese

E. 9

I ricorrenti risultano soccombenti sia nel ricorso di diritto amministrativo, sia nel ricorso di diritto pubblico: la tassa di giustizia complessiva va pertanto posta a loro carico con vincolo di solidarietà (art. 156 cpv. 1 e 7, 153 e 153a OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

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