

TI_GERICHTE 80.2007.17 vom 24. Oktober 2007

TI Tribunale d'appello, 2007-10-24, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2007.17

FR: TI_GERICHTE 80.2007.17 du 24 octobre 2007

IT: TI_GERICHTE 80.2007.17 del 24 ottobre 2007

Regeste

Riconoscimento fiscale di una fondazione di famiglia - conformità al diritto civile - tassazione "per trasparenza" - cessione di crediti dei fondatori

Erwägungen

E. 21

e 22 dicembre 2005 e del 4 gennaio 2006. Contestavano in primo luogo le riprese sul reddito aziendale, osservando che i titolari dello studio legale dedicano molto tempo ad attività culturali e ideali, cosa che impedisce il confronto con altri studi professionali e l'applicazione dei coefficienti di spesa. Inoltre, ritenevano ingiustificata la creazione di riserve tassate su debitori e pratiche in corso, argomentando che le fatture emesse a carico della _____ si dovevano considerare di difficile incasso. Quanto alle perdite relative alla Masseria di _____, sottolineavano che i terreni in questione consistono per oltre il 95% di boschi soggetti alla legge forestale e necessitano pertanto di una cura continua che non può essere considerata hobby bensì attività lucrativa di carattere agricolo. I reclamanti censuravano inoltre la tassazione per trasparenza della Fondazione _____, che creava fra l'altro una doppia imposizione. A loro avviso, la Fondazione sarebbe stata conforme alle condizioni legali previste per le fondazioni di famiglia. Inoltre, essendone beneficiarie le figlie dei contribuenti, la tassazione per trasparenza non avrebbe in ogni caso potuto avvenire in capo ai fondatori. I contribuenti chiedevano inoltre l'annullamento della tassazione dell'imposta annua intera 2002 sui redditi straordinari, argomentando che il recupero di un credito avvenuto in quell'anno non derivava da un artificio ma semplicemente da una transazione intervenuta a fatica. Ulteriori contestazioni concernevano la misura dei valori attribuiti agli immobili e la valutazione dei debiti e crediti dichiarati. I. L'autorità di tassazione accoglieva parzialmente i reclami dei contribuenti, con decisioni del 21 dicembre 2006. In primo luogo, l'Ufficio di tassazione rinunciava alla tassazione per trasparenza della _____, riconoscendo che "nei casi concreti, gli elementi trasferiti per effetto della trasparenza nelle tassazioni oggetto di contestazione erano già stati tassati presso la _____" e che l'autorità fiscale aveva "omesso di contestare i riparti intercantonali d'imposta della Fondazione", rendendo "problematica dal profilo dell'affidamento una conferma delle tassazioni". Le motivazioni delle decisioni precisavano poi però che la decisione relativa alla tassazione per trasparenza non implicava anche "una rinuncia alla tassazione dei crediti dello studio legale che i contribuenti hanno ceduto alla _____, poiché dette cessioni non sono mai state riconosciute dall'Autorità fiscale". A tale riguardo, veniva contestata l'affermazione dei reclamanti, secondo cui dei funzionari dei competenti uffici della Divisione delle contribuzioni avrebbero loro fornito delle assicurazioni "circa il riconoscimento fiscale di queste cessioni"; veniva quindi negata l'applicazione del principio dell'affidamento o della buona fede con riferimento alla questione della cessione dei crediti.

Questi ultimi venivano di conseguenza considerati “come facenti parte della sostanza dello studio legale” e l’importo costituito dalla differenza fra quanto incassato ed il valore delle cessioni stesse sarebbe stato imposto come reddito straordinario, conseguito al momento dell’incasso. Per quanto attiene al reddito dello studio legale, veniva confermata la sua rivalutazione “attraverso l’imposizione di una riserva sui debitori o sulle pratiche in corso”. Infatti, secondo l’autorità di tassazione i redditi del biennio 2001/2002 dovevano considerarsi straordinari in quanto notevolmente superiori a quelli degli anni precedenti e seguenti; ciò era a suo avviso riconducibile “all’incasso di pratiche effettuate nei periodi precedenti (debitori o pratiche in corso)”. Si era quindi proceduto all’imposizione di una riserva tassata sugli esercizi dal 1997 al 2000, al fine di “mantenere lineare negli anni il reddito professionale dello studio e di evitare l’imposizione dell’utile straordinario a norma dell’art. 321e LT e 218 cpv. 2 LIFD negli anni 2001 e 2002, soluzione questa che sarebbe stata più onerosa per il contribuente”. Le decisioni su reclamo ribadivano inoltre il rifiuto di dedurre dal reddito imponibile le perdite generate dall’azienda agricola, trattandosi di “attività perennemente in perdita”. Altri aspetti su cui le decisioni impugnate erano confermate sono i seguenti: commisurazione del valore locativo degli immobili di _____, reddito dei titoli e capitali, spese di manutenzione, interessi passivi, debiti di costruzione, sostanza aziendale. Il reddito imponibile era pertanto così modificato rispetto alle decisioni impugnate: _____ L. a. Con ricorso dell’11 gennaio 2007, i coniugi RI 1 chiedono l’annullamento delle decisioni di tassazione dei periodi fiscali 1997/98, 1999/2000, 2001/2002, imposta annua intera 2002, 2003 e 2004 e l’emissione di nuove decisioni, “che tengano esclusivamente conto dei fattori di reddito e sostanza come alle dichiarazioni”. b. In ordine, ripropongono una serie di “domande d’accertamento-costatazione”, già sottoposte all’autorità di tassazione, con le quali intendono “controbilanciare” la pressione provocata da una “campagna senza precedenti condotta contro di loro e la _____, anche allo scopo di far dimissionare la figlia, direttrice del _____ attraverso una serie continuata per un anno di articoli e emissioni a senso unico in diversi media” e da un rapporto di una commissione d’inchiesta amministrativa (CIA) “allestito... senza sentire i contribuenti, sulla sola base di informazioni (perdipiù gravemente incomplete) date agli esperti dalla direzione d’allora”. c. Nel merito, contestano in primo luogo la rivalutazione dell’utile dello studio legale. Quanto alla ripresa delle spese non ammesse, osservano che si deve considerare che lo studio produce anche il reddito delle figlie, del genero e degli avvocati dipendenti. Per quanto attiene alla ripresa sull’affitto dello studio legale, argomentano che la discrepanza fra i costi messi a carico dello studio legale nel 2003 e nel 2004 (fr. _____ all’anno) e le entrate dichiarate dalle persone fisiche (fr. _____ – all’anno) si spiega con una “riduzione congiunturale” e chiedono pertanto che invece della ripresa di fr _____ sul reddito aziendale si aggiunga lo stesso importo ai redditi immobiliari. Venendo al reddito aziendale, contestano che vi sia stato un accumulo eccessivo di riserve che sono poi state liberate interamente nel biennio 2001/2002. Argomentano che la cifra d’affari dichiarata rappresenta il fatturato annuo e non l’incassato, soluzione che pregiudica la liquidità. La contestazione si riferisce in particolare al recupero delle spese vive relative alla causa legata alla successione _____, che non potevano essere esposte prima della transazione intervenuta nel 2002. d. I ricorrenti ripropongono quindi le censure già precedentemente opposte alla tassazione per trasparenza dei redditi aziendali provenienti dalla _____. Sostengono poi la congruità della cessione dei crediti a quest’ultima, come sarebbe stato ammesso anche dall’autorità di tassazione nelle procedure di tassazione dei periodi fiscali

1995/96 e 1997/98. A loro avviso, se l'autorità di tassazione avesse accettato nella tassazione 1995/96 la valutazione dei crediti fatta dai contribuenti "fermo restando che eventuali plusvalenze sarebbero state imposte quale reddito professionale al momento della loro realizzazione", quest'ultima riserva avrebbe dovuto essere chiaramente espressa. Del resto, l'autorità di tassazione non avrebbe mai chiesto ai contribuenti se vi fossero stati successivi incassi né aveva seguito l'evoluzione a bilancio dei crediti ceduti. Addirittura, la congruità delle cessioni sarebbe stata accettata espressamente nel verbale di un'udienza, non sottoscritto dai contribuenti per ragioni del tutto estranee a tale questione. In ogni caso, secondo i ricorrenti l'incasso dei crediti in questione non costituirebbe un reddito straordinario, trattandosi di un provento che non si sarebbe potuto realizzare in altro momento se non alla fine del 2002, quando le parti sono addivenute alla transazione. e. Venendo poi alle perdite relative alla gestione dell'azienda agricolo-forestale _____, ribadiscono che non si tratta di un hobby, anche se non ha portato ad alcun utile. f. Altre contestazioni concernono infine il valore locativo degli immobili di _____, per il fatto che solo due case sono abitabili. La deduzione delle spese di manutenzione e amministrazione dovrebbe per contro essere riconosciuta a prescindere dal reddito conseguito per la loro locazione. Postulano pure la deduzione integrale degli interessi passivi fatti valere, compresa cioè la parte considerata dall'autorità di tassazione come costo d'investimento. Trattandosi di restauri nel nucleo protetto di un villaggio, ritengono che tutti gli interessi dovrebbero essere dedotti dal reddito imponibile. M. Con scritto del 26 gennaio 2007, la Divisione delle contribuzioni, "ritenuto che con l'atto ricorsuale non vengono presentati fatti nuovi e sconosciuti al momento delle decisioni su reclamo", ha comunicato che non intende presentare osservazioni. N. All'udienza del 14 settembre 2007, le parti hanno avuto occasione di illustrare meglio le rispettive posizioni. In tale sede, i ricorrenti hanno in particolar modo prodotto l'originale della bozza di verbale dell'11 maggio 1998, allestito nel corso di un'audizione presso l'Ufficio di tassazione nell'ambito della discussione dei periodi fiscali 1993/94 e 1995/96. Della discussione svoltasi si dirà nella motivazione della sentenza, per quanto di rilievo. Diritto 1. In ordine 1.1. Il ricorso, presentato dai contribuenti entro il termine di trenta giorni dalla notificazione delle decisioni su reclamo, è ricevibile in ordine. 1.2. Preliminarmente, i ricorrenti ripropongono alla Camera le cosiddette "domande di accertamento", già sottoposte all'autorità di tassazione nell'ambito della procedura di reclamo. Lo scopo dichiarato dell'inoltro di tali domande e della copiosa documentazione annessa è quello di "cercare di controbilanciare" la pressione mediatica contro di loro e contro la _____, "anche all'evidente scopo di far dimissionare la figlia, direttrice del DFE attraverso una serie continuata per un anno di articoli e emissioni a senso unico in diversi media". Alla campagna in questione avrebbe concorso anche la "pubblicazione, ordinata dal Consiglio di Stato, d'un rapporto della CIA (Commissione d'inchiesta amministrativa chiamata ad indagare sulla situazione della Divisione delle contribuzioni, Rapporto del 20 marzo 2006, NdR) allestito (perché così voleva la sua natura di rapporto interno amministrativo), senza sentire i contribuenti, sulla sola base di informazioni (perdipiù gravemente incomplete) date agli esperti dalla direzione d'allora". Tutta la documentazione prodotta dai ricorrenti insieme a tali domande di accertamento è agli atti. Come riconosciuto dai contribuenti, la Divisione delle contribuzioni non ha potuto prender posizione sulla maggior parte delle domande di accertamento sottopostole. Nel ricorso, viene lasciato all'apprezzamento della Camera il giudizio sulla necessità dell'esame di tali domande. Nell'istruzione del ricorso, questa Camera ha esaminato tutta la documentazione agli atti, compresa quindi quella prodotta con

le domande di accertamento. Ha inoltre concesso al ricorrente la facoltà di esprimersi oralmente, in contraddittorio con l'autorità di tassazione, nel corso dell'udienza del 14 settembre 2007. In tal modo, la Camera ritiene di disporre dell'indipendenza di giudizio necessaria per pronunciarsi sul ricorso senza prevenzione e senza condizionamenti. 1.3. I ricorrenti chiedono poi l'assunzione di alcuni mezzi di prova. In primo luogo, l'avv. _____ ha chiesto di essere personalmente sentito, cosa che è avvenuta nella già evocata udienza del 14 settembre 2007. Quanto all'audizione dei testi _____ e del loro confronto con l'avv _____, richiesta formulata nel ricorso e ribadita in udienza, va ricordato che il diritto delle imposte dirette non prevede alcun obbligo di testimoniare né la possibilità di testimonianza volontaria. Le sole eccezioni sono previste nell'ambito della procedura per delitti fiscali, che è disciplinata dal diritto processuale penale dei Cantoni, e dei provvedimenti speciali d'inchiesta dell'AFC (art. 190 ss. LIFD). Le leggi tributarie federale e cantonale si limitano a porre a carico dei terzi degli obblighi di rilasciare attestazioni (art. 127 LIFD; art. 201 LT), di informare (art. 128 LIFD; art. 202 LT) e di comunicare (art. 129 LIFD; art. 203 LT), la cui violazione è sanzionata come violazione di obblighi procedurali (art. 174 LIFD; art. 257 LT). In certi casi possono entrare in considerazione informazioni comunicate volontariamente da terze persone private, cioè non obbligate a collaborare, che di solito vengono chiamate direttamente dal contribuente. Il valore probatorio di simili informazioni deve essere valutato con prudenza, in considerazione del fatto che non vi è un obbligo legale di informare. Del resto, spesso non si può neppure escludere che le informazioni vengano rilasciate solo per compiacenza nei confronti del contribuente (Zweifel , op. cit., art. 115 LIFD, n. 29, pp. 185-186). Alla luce di tali premesse e con le suddette limitazioni, sono state ammesse e verbalizzate le affermazioni formulate in udienza da _____, che si è presentato insieme al ricorrente. In relazione all'audizione dei funzionari fiscali _____ e _____, come detto, la Camera non ha il potere di chiamarli a testimoniare. 1.4. I ricorrenti propongono poi delle censure contro "la scorsa procedura". In particolare, una o due persone della Divisione delle contribuzioni, insieme ai media, avrebbero "creato un clima cui non era facile opporsi". Si riferiscono soprattutto a due episodi: Ø un ispettore (_____) è stato ricusato già in fase di reclamo; avrebbe usato un tono "sarcastico e provocatorio" in un rapporto allestito in merito alla tassazione dei ricorrenti ed avrebbe poi commesso una "scorrettezza" durante una seduta di discussione della tassazione di alcuni periodi fiscali, attivando la funzione "vivavoce" del telefono dell'Ufficio di tassazione durante una conversazione confidenziale fra il consulente fiscale dei contribuenti, presente alla riunione, ed il contribuente; Ø in secondo luogo, l'ex direttore della _____, _____, avrebbe "nascosto" dei documenti alla CIA e avrebbe diffuso "informazioni false atte ad aggravare la posizione dei contribuenti". In relazione all'ispettore, a prescindere dal giudizio sull'effettiva idoneità dei comportamenti descritti a manifestare prevenzione nei confronti dei contribuenti, va rilevato che la decisione impugnata è stata adottata dall'Ufficio di tassazione dopo che i contribuenti avevano, come detto, già sollevato le loro censure in merito all'operato dell'ispettore. Inoltre, l'Ispettorato fiscale non ha competenza decisionale ed in particolare non adotta decisioni né di tassazione né su reclamo. La decisione impugnata è stata per contro adottata dall'Ufficio circondariale di tassazione di Lugano Città. Per quanto attiene poi alle censure relative all'operato dell'ex direttore, quest'ultimo era già dimissionario quando è stata adottata ed intimata la decisione (su reclamo) impugnata. 2. Reddito aziendale dello studio legale 2.1. Premessa 2.1.1. I ricorrenti sollevano alcune contestazioni che concernono la definizione del reddito aziendale del loro

studio legale. Si tratta della ripresa di spese fiscalmente non ammesse, di una ripresa minore per l'adeguamento dell'affitto dei locali occupati dallo studio stesso e della cosiddetta "riserva tassata" aggiunta al reddito degli esercizi dal 1997 al 2000. Prima di addentrarsi nel merito delle contestazioni in questione, è però opportuna qualche considerazione preliminare in relazione alla documentazione prodotta dai contribuenti insieme alla dichiarazione fiscale ed agli accertamenti svolti a tale riguardo dall'autorità di tassazione per la definizione dell'utile.

2.1.2. Secondo l'art. 957 cpv. 1 CO, chi ha l'obbligo di far iscrivere la propria ditta nel registro di commercio deve tenere e conservare regolarmente i libri che sono richiesti dalla natura e dall'estensione della sua azienda e dai quali si possono rilevare lo stato patrimoniale di questa, i rapporti di debito e di credito derivanti dal corso degli affari e il risultato dei singoli esercizi annuali. E l'obbligo di far iscrivere la propria ditta nel registro di commercio è a carico di chiunque esercita un commercio, un'industria od altra impresa in forma commerciale (art. 934 cpv. 1 CO). Secondo l'art. 53 lett. C dell'Ordinanza sul registro di commercio (ORC; RS 221.411), alle altre imprese esercitate in forma commerciale appartengono quelle che non sono imprese commerciali (lett. A dello stesso articolo) o industriali (lett. B) vere e proprie, ma che per la loro importanza e natura vogliono essere esercitate commercialmente e richiedono la tenuta di una contabilità regolare. Non c'è l'obbligo d'iscrizione se l'introito lordo annuo non raggiunge i 100 000 franchi (art. 54 ORC). Le libere professioni non sottostanno in sé all'obbligo di iscrizione nel registro di commercio e quindi neppure a quello di tenere la contabilità (sentenza del Tribunale federale del 3 giugno 2003 n. 2A.570/2002 consid. 2.4.2; DTF 106 Ib 311 consid. 3c; 70 I 106 consid. 2). In simili professioni, infatti, è prevalente la relazione personale fra il medico, l'avvocato, l'architetto ecc. ed il suo paziente o cliente; a chi esercita una libera professione si presta fiducia più in virtù delle sue conoscenze e capacità personali che in considerazione della sua situazione finanziaria (Patry , *Schweizerisches Privatrecht*, vol. VIII/1, *Grundlagen des Handelsrechts*, Basilea/Stoccarda, 1976, p. 82 s.). È tuttavia possibile che anche nel caso dell'esercizio di una libera professione venga condotta un'impresa commerciale. È quanto si verifica quando lo scopo economico predomina sui rapporti personali con la clientela nel senso che si persegue una redditività massima e che si presta una particolare attenzione alle questioni organizzative, ai problemi di finanziamento, a una pubblicità efficace ecc. (DTF 124 III 363 consid. 2b; ASA 64 p. 144; DTF 100 Ib 345 consid. 1). Il Tribunale federale ha avuto modo di affermare che oggi uno studio legale di una certa importanza è organizzato secondo le regole commerciali ed ha bisogno di una contabilità regolare. Un simile studio legale (art. 53 lett. C ORC) deve dunque essere considerato un'impresa esercitata in forma commerciale tenuta all'iscrizione nel registro di commercio. Se la parte essenziale dell'attività di determinati avvocati o gruppi di avvocati copre settori soggetti all'iscrizione secondo l'art. 53 lett. A ORC, se il loro fatturato raggiunge o supera 100'000 franchi (art. 54 ORC), la loro iscrizione è imperativa. Spesso la relazione personale tra l'avvocato e il cliente, che giustifica un trattamento differenziato delle libere professioni, passa in secondo piano: la complessità crescente degli affari, l'internazionalizzazione del diritto e delle fattispecie, la necessità sempre più grande dei clienti di essere consigliati e tutelati quali che siano gli affari in cui intervengono, rendono necessario il concorso di diversi specialisti in grado di offrire loro soluzioni globali. La relazione fra avvocato e cliente è in tal modo spersonalizzata; invece dell'avvocato di fiducia individuale interviene – almeno negli affari complessi – un gruppo di avvocati (un "team"), in cui ogni specialista tratta solo un aspetto parziale del problema sottopostogli. Se la pratica individuale della professione forense passa dalla sua attività originale (consulenza

giuridica, redazione di pareri di diritto, contenzioso ecc.) ad una pratica collettiva, estendendo il suo campo d'attività (gestione fiduciaria, affari bancari, amministrazione patrimoniale, consulenza d'impresa compresi i settori delle fusioni, assorbimenti, acquisizioni ecc.), u no studio legale che offre i propri servizi alla stregua di un'azienda e si presenta al pubblico con una sola intestazione sulla carta da lettere e un unico conto per i pagamenti, deve, in certe circostanze, lasciarsi imputare l'apparenza giuridica così creata circa l'esistenza di un rapporto societario fra i suoi soci (DTF 124 III 363 consid. 2b). 2.1.3. Secondo gli articoli 125 cpv. 2 LIFD e 199 cpv. 2 LT, le persone fisiche con reddito da attività lucrativa indipendente e le persone giuridiche devono allegare alla dichiarazione i conti annuali firmati (bilanci e conti profitti e perdite) del periodo fiscale oppure, in mancanza di una contabilità conforme all'uso commerciale, le distinte degli attivi e dei passivi, delle entrate e uscite, come anche degli apporti e dei prelevamenti privati. L'obbligo di allegare le "distinte" vale per i contribuenti che non tengono una contabilità commerciale, non essendovi obbligati. Non autorizza cioè i contribuenti che, pur essendovi obbligati, non tengono una contabilità o che rifiutano di produrla, ad adempiere i loro obblighi procedurali allegando alla loro dichiarazione le distinte (Zweifel , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Ginevra/Monaco, 2000, vol. I/2b, n. 28 ad art. 125 LIFD, pp. 259-260). I requisiti che le suddette "distinte" devono adempiere dipendono dalla situazione del caso concreto, in particolare dal tipo di attività commerciale e dalle sue dimensioni. Sono in ogni caso necessarie registrazioni idonee, che garantiscano l'assoggettamento completo e attendibile del reddito e della sostanza aziendali e consentano un'adeguata verifica da parte dell'autorità fiscale (sentenza del Tribunale federale del 13 dicembre 2003 n. 2A.272/2003 consid. 4 con riferimento a: Zweifel , op. cit., n. 30 s. ad art. 125 LIFD, p. 260). 2.1.4. Alla luce delle condizioni descritte, è perlomeno dubbio che la documentazione presentata dai contribuenti in relazione alla loro attività professionale possa essere considerata adeguata alle caratteristiche dello studio legale ed alla sua cifra d'affari. Anzitutto, si è visto come la giurisprudenza tenda ormai a limitare viepiù l'eccezione all'obbligo di tenere la contabilità commerciale, per il caso delle libere professioni in generale e degli studi legali in particolare. Ciò vale in particolar modo, come detto, per i grandi studi che offrono un ventaglio di servizi estremamente diversificato e specialistico. Anche ammettendo che gli studi legali continuino a non essere obbligati ad iscriversi nel registro di commercio e quindi a tenere una contabilità commerciale, vi sono comunque obblighi di registrazione e di elaborazione di "distinte", fondati sulla legislazione tributaria, che impongono esigenze molto simili. Venendo alla documentazione prodotta dai ricorrenti, questi ultimi hanno allegato alle loro dichiarazioni fiscali un "tabellone entrate per lo Studio legale", un "tabellone uscite" e una distinta "indennità versate da enti e società varie". Quanto alla situazione patrimoniale, hanno annesso un bilancio alla dichiarazione 1997/98, mentre non ne hanno allegato alcuno per i periodi fiscali successivi, indicando sulla dichiarazione che gli attivi dello studio sarebbero stati indicati in seguito. 2.1.5. I ricorrenti sostengono che il reddito dello studio legale è stabilito in base al fatturato e non agli incassi. Se un contribuente opta per il metodo del fatturato, vi deve includere anche tutti i crediti per i quali durante l'esercizio sono state emesse fatture, quindi anche il saldo creditore del conto debitori esistente alla fine dell'anno. A tal fine non è indispensabile allibrare ogni fattura in un apposito conto, ma ci si può basare anche sui pagamenti ricevuti, registrati in modo completo; però, alla fine di ogni esercizio occorre tener conto anche di tutti i debitori in sospeso e in seguito delle variazioni degli stessi. La somma degli incassi e dei debitori in

sospeso (risp. differenza tra lo stato iniziale e lo stato finale) dà il ricavo lordo adeguato al periodo e quindi la base per calcolare il reddito (cfr. promemoria dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del gennaio 1980, concernente l'obbligo di conservare i documenti e i giustificativi nonché di allestire estratti e rendiconti a cui sono soggetti i contribuenti esercitanti attività indipendente, p. 3, par. II.4.a). Il metodo della determinazione del reddito in base ai crediti ("fatturato") presuppone così l'impiego di conti transitori, nei quali siano inventariati i debitori e i creditori all'inizio ed alla fine dell'esercizio, in modo tale che la loro variazione si ripercuota sul reddito imponibile; lo stato iniziale dei debitori viene dedotto dal reddito corrente dell'esercizio, mentre lo stato finale viene aggiunto al reddito dell'anno. Tali conti transitori non occorrono invece se si applica il metodo del conteggio in base agli incassi ("incassato"), per il fatto che tutte le registrazioni si riferiscono alle prestazioni effettive, con la conseguenza che pretese non adempiute vengono registrate per la prima ed unica volta al momento dell'incasso (cfr. sentenza del Tribunale federale dell'11 febbraio 2000, in StE 2000 B 23.41 n. 3 = RF 2000 p. 500 consid. 3b).

2.1.6. Esaminata da questo punto di vista, la documentazione presentata dai ricorrenti lascia a desiderare. Il fatto stesso che manchi un bilancio o quanto meno una "distinta degli attivi e passivi" rende praticamente impossibile la verifica dell'evoluzione dei debitori, che rappresenta come visto una condizione indispensabile per la tassazione con il metodo del "fatturato". L'autorità di tassazione ha, di fatto, sempre ritenuto inadeguata la contabilità presentata dai ricorrenti. Prova ne sia che mai la tassazione si è basata sulle risultanze dei cosiddetti "tabelloni" delle entrate e delle uscite. Proprio la posizione del fisco nei confronti della documentazione presentata dai contribuenti rappresenta l'aspetto più problematico degli accertamenti su cui si basa la definizione degli elementi imponibili. Nel periodo fiscale 1997/98 (computo 1995/96), l'Ufficio di tassazione aveva "proposto", "dopo ampia discussione" di definire il reddito aziendale in fr. _____, rispetto ad un utile dichiarato di fr. _____ nel 1995 e di fr. _____ nel 1996. Non avendo i contribuenti accettato la proposta, la differenza fra il reddito aziendale "proposto" e quello dichiarato (cioè rispettivamente fr- _____ per il 1995 e fr. _____ per il 1996) è stata ripresa a titolo di "spese fiscalmente non ammesse". Nei periodi successivi, sono essenzialmente due le riprese effettuate sul reddito aziendale dichiarato. La prima concerne appunto le "spese fiscalmente non ammesse", cioè le spese private incluse nel conto economico dello studio; la seconda la cosiddetta "riserva tassata" sui debitori e sulle pratiche in corso.

2.1.7. 2.1.7.1. È certamente comprensibile la preoccupazione dell'autorità di tassazione di cercare di raggiungere un accordo con i contribuenti in merito alla quantificazione del reddito professionale ed in particolar modo sulle riprese in questione, in mancanza di una documentazione idonea. Infatti, l'accertamento preciso dell'utile di uno studio legale come quello dei ricorrenti comporta senz'altro una ricostruzione estremamente laboriosa delle entrate e delle uscite; ancor più delicata è poi la definizione delle spese non riconosciute fiscalmente, in relazione alle quali vi sarà anche necessariamente un certo margine di apprezzamento.

2.1.7.2. Benché la legge federale sull'imposta federale diretta non preveda esplicitamente la facoltà di definire gli obblighi contributivi dei cittadini tramite la conclusione di accordi, dottrina e giurisprudenza tendono ad ammettere questo genere di soluzioni in taluni casi particolari (cfr. sentenza del Tribunale federale del 12 novembre 1998 nella causa 2A.53/1998, pubblicata in RDAF 1999 II 97 consid. 7 b/aa con rinvii). Simili convenzioni sono considerate come dei contratti di diritto amministrativo (sentenza del Tribunale federale del 18 novembre 2002 n. 2P.331/2001 e 2A.568/2001 consid. 4.2.1; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 a ed.,

Zurigo 2002, p. 321 con riferimenti). Ogniqualvolta si tratta di procedere ad una valutazione, tanto il contribuente quanto l'autorità di tassazione hanno un notevole interesse ad accordarsi nell'ambito della procedura di tassazione ed evitare in tal modo lunghe controversie giuridiche in merito al "giusto" valore, il cui esito può essere altamente incerto (Richner , *Verständigungen im Steuerverfahren*, in *ZStP* 2007, pp. 96-97).

2.1.7.3. Nel caso in esame, deve tuttavia essere sottolineato che le parti non sono mai pervenute ad una vera e propria transazione sui punti in questione. In qualche occasione, si sono avvicinate ad un accordo, come è stato per la tassazione 1997/98, per la quale è stata formulata una proposta transattiva nel verbale di un'udienza, ma è poi venuta a mancare l'adesione dei contribuenti. In altre circostanze, l'autorità fiscale ha invece proceduto ad una sorta di "transazione unilaterale": è il caso dei periodi dal 1999/2000 in avanti, per i quali è stata creata la già ricordata "riserva tassata", con la giustificazione di voler "mantenere lineare negli anni il reddito professionale dello studio e di evitare l'imposizione dell'utile straordinario a norma dell'art. 321e LT e 218 cpv. 2 LIFD negli anni 2001 e 2002, soluzione questa che sarebbe stata più onerosa per il contribuente" (cfr. motivazione delle decisioni su reclamo del 21 dicembre 2006). Ora, è evidente che una transazione è tale quando entrambe le parti manifestano la propria volontà di definire in una certa misura il reddito o la sostanza da valutare, allo scopo di evitare una complessa e spesso dispendiosa verifica, che non è poi detto che raggiungerebbe un esito più soddisfacente. Ma lo stesso risultato non può evidentemente essere raggiunto semplicemente consentendo all'autorità di tassazione di imboccare una "scorciatoia" probatoria, giustificata con l'argomento che un'altra soluzione sarebbe "più onerosa per il contribuente".

2.1.8. La procedura di tassazione è qualificata come un procedimento di carattere "misto", che combina elementi propri della tassazione d'ufficio con quelli dell'autotassazione, per il fatto che l'accertamento degli elementi imponibili presuppone una suddivisione dei compiti fra autorità di tassazione e contribuente. Nella procedura di tassazione si incontrano dunque due principi: da un lato, il principio inquisitorio e la massima dell'ufficialità e, dall'altro, il principio della collaborazione (Zweifel , op. cit., n. 1 ss. ad art. 123 LIFD, p. 230 ss.). Il principio inquisitorio in particolare obbliga l'autorità fiscale ad accertare d'ufficio la fattispecie giuridicamente rilevante per la tassazione del contribuente. L'accertamento della fattispecie mira alla ricerca della verità materiale. A tal fine deve però servirsi degli strumenti d'indagine a sua disposizione, che dipendono dalla collaborazione del contribuente (Zweifel , *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zurigo 1989, p. 115) . Se poi il contribuente rifiuta la sua collaborazione, il fisco potrà procedere ad una tassazione d'ufficio (articoli 130 cpv. 2 LIFD e 204 cpv. 2 LT). La tassazione d'ufficio sostituisce quella ordinaria, che si fonda su di un esauriente accertamento dei fatti. La valutazione cui procede l'autorità fiscale si basa invece su considerazioni di verosimiglianza, il più possibile vicine alla verità (Zweifel , *Die Sachverhaltsermittlung*, op. cit., p. 120 s.; Känzig/Behnisch , *Direkte Bundessteuer*, 2 a ediz., vol. III, Basilea 1992, n. 3 ad art. 92 DIFD 1940, p. 163; inoltre *RDAT I-1997* n. 22t consid. 1.1.).

2.1.9. È allora evidente che, se il contribuente non è disposto a raggiungere un accordo con l'autorità di tassazione in merito alla valutazione di elementi imponibili, per la quale è richiesto un importante dispendio di risorse, all'autorità non resta altro da fare che sfruttare tutte le forme di collaborazione previste dalla legge, impegnando tutte le risorse necessarie, e adottare infine una decisione, anche a costo di rischiare un eventuale ricorso del contribuente.

2.2. Ripresa di spese fiscalmente non ammesse

2.2.1. Venendo ai singoli aspetti controversi, l'autorità di tassazione ha anzitutto ripreso i seguenti importi, a titolo di

costi non ammessi (in base agli anni di computo): _____ Per quanto attiene al primo periodo di computo (1995/96), come già ricordato, la ripresa sembra essere stata stabilita in un verbale (non sottoscritto dai contribuenti), allestito il 19 ottobre 2000, nel quale l'autorità di tassazione "propone" di definire in fr. _____ in media annua il reddito aziendale. Siccome il reddito dichiarato per i due anni in questione ammonta rispettivamente a fr. _____ e fr. _____ la differenza è stata qualificata "ripresa per costi non ammessi". Negli anni successivi, la ripresa è stata definita in fr. _____. I ricorrenti sostengono che le contestate riprese si fonderebbero sul confronto con uno studio con due soli titolari, mentre nel loro caso vi sono anche le figlie, il genero e altri avvocati dipendenti.

2.2.2. Nel corso dell'udienza del 14 settembre 2007, l'autorità di tassazione ha spiegato di avere operato una valutazione, per il fatto che dal conto economico dello studio legale risultavano numerosi costi chiaramente privati, quali spese mediche, di cassa malati, di farmacia, per assicurazioni ecc. La valutazione ricalcherebbe le riprese definite nella tassazione dei periodi precedenti, quando c'era l'accordo dei contribuenti. I ricorrenti, da parte loro, hanno fatto valere che, quando spese di questo genere venivano caricate sul conto dello studio legale, alla fine dell'anno venivano riprese nel tabellone riassuntivo le parti private.

2.2.3. Per le considerazioni già proposte, in particolar modo per i limiti che presentano le distinte delle entrate e delle uscite e degli attivi e dei passivi presentate dai contribuenti, sono indispensabili ulteriori accertamenti. Deve inoltre essere ribadito che l'autorità di tassazione non ha giustificato la misura delle riprese in questione. In un caso (periodo fiscale 1997/98), come già ricordato, ha semplicemente "trasformato" in accertamento quella che era una semplice proposta transattiva rifiutata dai contribuenti; negli altri casi, ha proceduto ad una stima, limitandosi a fare riferimento ad accordi intervenuti con i contribuenti nei periodi precedenti. Inoltre, nel corso dell'udienza i ricorrenti hanno rilevato di avere già proceduto ad una ripresa di alcune spese private. In effetti, dal cosiddetto "tabellone" delle uscite risulta che alcune spese (p. es. i contributi AVS per i titolari dello studio e le imposte) sono state dedotte dai costi. Nel corso dell'udienza, l'autorità di tassazione non ha spiegato se di tali riprese abbia già tenuto conto nella valutazione effettuata.

2.3. Adeguamento affitto studio legale Un discorso a sé stante va fatto per l'adeguamento dell'affitto dello studio legale. Nelle tassazioni dei periodi fiscali 2003 e 2004, l'Ispettorato fiscale ha rilevato una "discrepanza" fra l'affitto messo in deduzione nei rendiconti economici dello Studio legale (fr. _____) e quanto dichiarato dai contribuenti come reddito della sostanza immobiliare (fr. _____). L'autorità di tassazione ha quindi ripreso l'importo di fr. _____ a titolo di spese non riconosciute. In tal modo ha aumentato l'utile aziendale. Nel loro ricorso, i contribuenti ammettono sostanzialmente la discrepanza, pur sostenendo che era stata messa in evidenza sul modulo 7 (redditi della sostanza immobiliare), ma chiedono che la correzione non sia fatta aumentando l'utile aziendale bensì aggiungendo fr. _____ al reddito della sostanza immobiliare. All'udienza del 14 settembre 2007, l'autorità fiscale ha aderito al ricorso, dicendosi disposta ad aumentare il reddito della sostanza immobiliare nella misura di fr. _____ e a stralciare la ripresa di fr. _____ sul reddito aziendale.

2.4. Riserve tassate

2.4.1. L'aspetto più rilevante è costituito dalla costituzione delle cosiddette "riserve tassate". Il reddito dello studio legale, conseguito negli anni dal 1997 al 2000, è stato rivalutato dall'autorità di tassazione, mediante formazione di una "riserva tassata", con lo scopo di "allineare" l'utile intorno all'importo medio di fr. _____ all'anno. Per effetto dell'aggiunta di tale "riserva", infatti, l'utile degli anni in questione viene aumentato rispetto a quanto dichiarato. La "riserva" viene poi restituita nel biennio 2001/2002, nella

quale il reddito aziendale è stato nettamente superiore a quello degli anni precedenti e successivi. Lo scopo di questa operazione è di evitare di considerare reddito straordinario parte dell'utile del biennio 2001/2002. Per effetto del vuoto di tassazione determinato dal passaggio dalla tassazione praenumerando biennale alla tassazione postnumerando annuale, infatti, dovrebbero essere assoggettati ad un'imposta annua intera i "proventi straordinari" conseguiti in questo biennio. Questa dunque l'evoluzione del reddito dello studio legale negli anni considerati: _____. Secondo i ricorrenti, l'accumulo di riserve liberate può essere valutato al massimo in circa _____ franchi. A tale scopo, il loro contabile ha analizzato per ogni nota d'onorario emessa nel biennio 2001/2002 "il periodo di produzione fatturato". Tale calcolo avrebbe permesso di accertare "in modo scientifico" che la liberazione di riserve ammonta a fr. _____ e non a fr. _____, come invece calcolato "empiricamente" dall'Ufficio di tassazione. La maggior parte di questa liberazione di riserve sarebbe poi riconducibile a quattro fatture emesse a carico della _____, nella pratica _____. Una delle quattro fatture non dovrebbe poi essere considerata, trattandosi di un compenso pagato al legale italiano per il processo in corso a _____ (cfr. doc. XXXII.A a, classificatore 15).

2.4.2. Anche a questo proposito, gli accertamenti intrapresi dall'autorità fiscale per spiegare l'evoluzione del reddito dichiarato non possono essere considerati sufficienti. L'ipotesi su cui si fonda la decisione di creare la "riserva tassata" è evidentemente che i contribuenti abbiano "rallentato" la fatturazione negli esercizi fra il 1997 ed il 2000, in modo da spostare il momento determinante nel "vuoto di tassazione" provocato dal cambiamento delle basi temporali di computo (cioè gli anni 2001 e 2002). Tuttavia, neppure nel corso dell'udienza del 14 settembre 2007, tale ipotesi è stata dimostrata. L'autorità fiscale si è limitata a ribadire di avere avuto grosse difficoltà nella ricostruzione dell'utile a causa delle modalità con cui sono tenuti i conti dello studio legale ed in particolare per la mancanza di un bilancio. Ha allora anche a tale riguardo sottolineato come la soluzione adottata abbia il pregio di essere "favorevole ai ricorrenti in quanto evita la tassazione mediante le imposte annue intere nel vuoto di tassazione". Anche a questo proposito, insomma, come già per la ripresa delle spese non riconosciute, l'impressione è che l'autorità di tassazione abbia "trasformato" in accertamento quella che poteva tutt'al più considerarsi come una valida proposta transattiva, tuttavia rifiutata dai contribuenti. Ciò che manca, nelle decisioni impugnate, è una chiara ricostruzione del reddito dello studio legale, in base ad un esame della fatturazione e soprattutto dell'evoluzione dei debitori e dei lavori in corso. Si è detto che i contribuenti hanno optato infatti per il metodo "del fatturato", che impone di creare dei conti transitori dai quali possa essere verificato di anno in anno lo stato dei debitori all'inizio ed alla fine dell'esercizio. Per seguire le modalità di fatturazione ed in particolar modo per accertare eventuali "irregolarità", che potrebbero dimostrare la tesi dell'autorità di tassazione è inoltre necessario poter disporre di inventari dei lavori in corso per ognuno degli esercizi litigiosi.

2.4.3. Un'altra considerazione si impone. Mentre l'Ufficio di tassazione, come detto, non ha spiegato su quali basi ritenga che i redditi degli esercizi dal 1997 al 2000 siano stati condizionati da criteri di fatturazione finalizzati allo sfruttamento del "vuoto di tassazione" costituito dai due anni seguenti, i contribuenti nel ricorso hanno invece offerto qualche spiegazione che a loro avviso dimostrerebbe la regolarità della fatturazione e quindi il carattere "ordinario" degli utili del biennio 2001/2002. Secondo i ricorrenti, una delle cause della "crescita" dell'utile 2002 sarebbe da ricercare nella transazione relativa all'eredità _____. Essi affermano che hanno emesso quattro fatture "a carico della _____" per complessivi fr. _____. Le fatture sono datate

tutte 27 dicembre 2002. Poi, presentano delle tabelle nelle quali indicano per ogni fattura del biennio il relativo “periodo di produzione”, proponendo due scenari: - nel primo, commisurano in fr. _____ l’importo fatturato nel biennio 2001/2002 che si riferisce a prestazioni precedenti il 1.1.2000; - nel secondo, commisurano in fr. _____ l’importo fatturato nel biennio 2001/2002 che si riferisce a prestazioni precedenti il 1.1.1999. Si tratta di una ricostruzione che chiaramente deve essere verificata, essendo stata allestita dal consulente fiscale dei contribuenti. Inoltre, non si comprende per quale ragione abbia considerato solo il “periodo di produzione” anteriore al 1° gennaio 2000 o addirittura al 1° gennaio 1999, quando il biennio di “vuoto di tassazione” ha avuto inizio il 1° gennaio 2001. Tuttavia, come già ricordato, l’autorità fiscale non ha preso posizione su questa ricostruzione né nelle osservazioni al ricorso né nel corso dell’udienza del 14 settembre 2007. Anche per questa ragione si impone l’annullamento della decisione impugnata ed il rinvio degli atti all’autorità di tassazione per nuovi accertamenti, alla luce della documentazione che i ricorrenti metteranno a sua disposizione.

2.4.4. Restano ancora da esaminare le considerazioni proposte dall’autorità di tassazione in merito all’ipotesi di un assoggettamento dei redditi conseguiti nel biennio 2001 e 2002 ad imposte annue intere. Secondo l’art. 52 LT, applicabile a tutte le tassazioni cantonali fino alla fine del 2002, il reddito imponibile è calcolato in base al reddito medio del periodo di computo (cpv. 1) ed il periodo di computo comprende i due anni civili precedenti il periodo fiscale (cpv. 2). Dal 1° gennaio 2003, con il passaggio dalla tassazione sul passato a quella sul presente, secondo l’art. 50 LT, le imposte sul reddito e sulla sostanza sono fissate e riscosse per ogni periodo fiscale (cpv. 1) ed il periodo fiscale corrisponde all’anno civile (cpv. 2). Per ovviare agli inevitabili inconvenienti provocati dal passaggio da un sistema di tassazione (praenumerando) ad un altro (postnumerando) e al relativo vuoto di tassazione che si viene a creare, il legislatore ticinese ha previsto apposite norme transitorie, tra le quali l’art. 321d LT, che prevede: 1 I proventi straordinari conseguiti negli anni 2001 e 2002 o in un esercizio che si è concluso in questi anni soggiacciono, per l’anno fiscale in cui sono stati realizzati, a un’imposta annua intera. Sono riservati gli articoli 36, 37 e 38. 2 Sono considerati proventi straordinari in particolare le liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti o in caso di cessazione del rapporto di lavoro, le componenti straordinarie del salario, i proventi aperiodici della sostanza come il reddito proveniente dall’alienazione o dal rimborso di obbligazioni preponderatamente a interesse unico e da dividendi di sostanza, gli utili in capitale e di rivalutazione, lo scioglimento di accantonamenti e di riserve occulte, l’omissione degli ammortamenti e degli accantonamenti usuali nel rispettivo esercizio, nonché altri utili straordinari derivanti da un’attività lucrativa indipendente. Per l’imposta federale diretta, l’art. 218 LIFD prevede a sua volta quanto segue: 2 I proventi straordinari conseguiti negli anni n-1 e n-2 o in un esercizio che si è concluso in uno di questi anni soggiacciono per l’anno fiscale in cui sono stati realizzati a un’imposta annua intera all’aliquota applicabile unicamente per questi proventi; sono fatti salvi gli articoli 37 e 38. Le deduzioni sociali secondo l’articolo 35 non sono accordate. Le spese in relazione diretta con il conseguimento dei proventi straordinari possono essere dedotte. 3 Per proventi straordinari s’intendono segnatamente le prestazioni in capitale, i redditi aperiodici della sostanza, i proventi da lotterie nonché, in applicazione analogica dell’articolo 206 capoverso 3, i proventi straordinari di un’attività lucrativa indipendente. Se l’autorità di tassazione riuscisse a comprovare che il rilevante incremento del reddito dichiarato nel biennio 2001 e 2002 è riconducibile ad un cambiamento dei criteri di fatturazione in questi due ultimi anni, potrebbe tenerne conto sia aumentando il reddito

imponibile degli esercizi precedenti, come fatto nelle decisioni impugnate, sia procedendo all'assoggettamento mediante imposte annue intere per gli anni 2001 e 2002. È evidente che l'alternativa non si porrebbe qualora le tassazioni dei periodi precedenti fossero già passate in giudicato. Che i redditi esorbitanti di quest'ultimo biennio possano considerarsi straordinari, nel senso delle norme transitorie citate, pare assodato. In una sentenza del 13 aprile 2004 (n. 2P.189/2003), il Tribunale federale, si è occupato del caso di un avvocato che ha visto l'utile dello studio legale crescere da fr. _____ (1996) e fr. _____ (1997) a fr. _____ (1998, vuoto di tassazione nel Canton Zurigo). L'autorità di tassazione ha assoggettato all'imposta un reddito straordinario di fr. _____ argomentando che l'aumento degli onorari incassati nel 1998 era dovuto non a semplici fluttuazioni del reddito dell'attività indipendente, bensì a una modifica del sistema di fatturazione: mentre nei periodi precedenti aveva emesso fatture parziali solo eccezionalmente e solo su richiesta del singolo cliente, aveva invece fatturato parzialmente tutti i mandati ancora in corso al 31 dicembre 1998. Il Tribunale federale ha confermato la decisione cantonale, osservando che: - gli onorari del ricorrente erano cresciuti nel 1998 in maniera esponenziale rispetto ai periodi precedenti; - tali incrementi di reddito insoliti e massicci erano riconducibili ad un cambiamento del sistema di fatturazione nei confronti dei clienti dello studio legale. La concomitanza di queste due circostanze bastava a far considerare straordinari i maggiori redditi conseguiti. In caso contrario, sarebbero sfuggiti all'imposizione, creando un'inaccettabile sproporzione fra capacità contributiva e imposizione fiscale. L'Alta Corte ha pure espressamente definito irrilevante il fatto che tali redditi supplementari derivassero dall'attività ordinaria di avvocato del ricorrente e fossero riferiti a prestazioni di servizio effettuate nell'esercizio 1998 (consid. 3.2).

2.5. Le decisioni impugnate sono quindi annullate in relazione alla definizione del reddito aziendale dello studio legale e gli atti sono rinviati all'autorità di tassazione per ulteriori accertamenti e per nuove decisioni.

3. Cessione dei crediti alla Fondazione _____

3.1. Premessa Con la decisione su reclamo, l'autorità di tassazione ha modificato la sua posizione nei confronti della Fondazione _____. Se infatti nelle decisioni di tassazione l'aveva considerata "trasparente" e quindi aveva attribuito ai contribuenti la sostanza ed i redditi della stessa, con le decisioni su reclamo ha invece sostanzialmente riconosciuto che la Fondazione costituisca un soggetto fiscale a sé stante, sebbene limitatamente assoggettato nel Cantone, avendo sede a _____, ma ha considerato elusiva la cessione dei crediti intervenuta alla fine del 1994. Nel loro ricorso, i contribuenti contestano tanto la tesi della trasparenza, come detto abbandonata dall'autorità di tassazione, quanto quella del carattere elusivo della menzionata cessione dei crediti.

3.2. La _____

3.2.1. Per esaminare le decisioni impugnate, in relazione alla questione della cessione dei crediti, deve anzitutto essere esaminata la situazione della Fondazione che avrebbe beneficiato di tale cessione. La Fondazione _____ è stata costituita nel 1983, per effetto della fusione di cinque Anstalten di diritto del Liechtenstein. Dapprima l'Anstalt _____ ha assorbito le altre quattro (_____, _____, _____ ed _____); poi, è stata trasformata in Familienstiftung _____, con sede a _____. L'avv. _____ voleva trasferire la fondazione da _____ nel Canton Ticino ed ha preso contatto a tal fine con l'autorità di tassazione cantonale. Non avendo ottenuto le garanzie richieste, ha infine scelto come sede il Canton _____. Dagli statuti della Fondazione risulta lo scopo di sussidiare la formazione professionale, di garantire la stabilità dei beneficiari e di intervenire nei casi di bisogno di costoro. Essa può inoltre provvedere alla previdenza professionale ed extraprofessionale e fungere da "asilo di famiglia" in base all'abrogato art.

349 CC (cfr. statuto del 5/9 dicembre 1983). Uno statuto complementare della fondazione menziona poi gli scopi: · economici di attualità, come la previdenza professionale per la parte non coperta dalle assicurazioni sociali obbligatorie, la spinta e l'incoraggiamento alla formazione e all'impianto di professioni liberali o artistiche, l'aiuto in situazioni di indigenza, di malattia, di infortunio o di altro grave disagio; · di coesione familiare anche dopo l'allontanarsi dei rapporti di parentela; · scopi d'ordine ideale: il tentativo di possibilmente conservare e amministrare razionalmente una vasta proprietà forestale in zona paesaggisticamente rilevante. La formazione, la conservazione e l'ordinamento di archivi e collezioni storico-artistiche in ricordo degli antenati, ecc. 3.2.2. Il codice civile svizzero ammette che possano essere erette delle fondazioni di famiglia secondo le norme del diritto delle persone o del diritto successorio, nel senso che si possono dedicare dei beni a beneficio di una famiglia per le spese di educazione, dotazione od assistenza dei suoi membri o per altro simile fine (art. 335 cpv. 1 CC). È per contro vietata la costituzione di fedecommissi di famiglia (art. 335 cpv. 2 CC). Il diritto civile obbliga quindi a delimitare le fondazioni di famiglia dai fedecommissi di famiglia, che sono vietati. Secondo il Tribunale federale, l'enunciazione degli scopi ammessi per una fondazione di famiglia secondo l'art. 335 cpv. 1 CC è tassativa. Si tratta di scopi tali da permettere di provvedere alle necessità dei membri della famiglia in situazioni ben determinate. Il riferimento a "altro simile fine" (art. 335 cpv. 1 in fine CC) va quindi interpretato in modo restrittivo e comprende così solo scopi consistenti nel concedere a determinati membri della famiglia un'assistenza materiale, ritenuta necessaria e opportuna in determinate circostanze della vita (DTF 108 II 393 consid. 6a). Il Tribunale federale, sulla base di questa interpretazione, considera nulle fondazioni di famiglia, il cui reddito, la sostanza stessa del patrimonio della fondazione o altri relativi vantaggi sono attribuiti ai familiari, senza che sia presupposta una situazione particolare determinata e soltanto allo scopo di permettere ai beneficiari un più alto tenore di vita e di accrescere il prestigio della famiglia e dei suoi membri (cosiddette fondazioni di mantenimento). Nella categoria delle fondazioni di mantenimento rientrano, per esempio, una fondazione di famiglia che permette ai membri della famiglia di utilizzare per rappresentanza, in un ordine determinato, uno stabile della fondazione (DTF 93 II 439 consid. 4) ed anche una che ha lo scopo di mettere a disposizione dei membri della famiglia una casa di campagna ed altri beni patrimoniali, nonostante il fatto che la casa non abbia solo la funzione di casa di vacanza ma anche di rifugio in tempi difficili (DTF 108 II 393). Alla stessa stregua, non sono compatibili con lo statuto di fondazione di famiglia lo scopo di erigere e mantenere un monumento per il fondatore o di curare una cronaca familiare, quello di conservare un archivio o una biblioteca familiare, come pure quello di mantenere gioielli o collezioni di una famiglia (Riemer, Berner Kommentar zum ZGB, vol. I/3/3, Berna 1981, parte sistematica, n. 150, pp. 112-113; Grüniger, in: Honsell/Vogt/Geiger [a cura di], Basler Kommentar zum ZGB, vol. I, 3 a ediz., Basilea/Ginevra/Monaco, 2006, n. 12 ad art. 335 CC, p. 1726). 3.2.3. Dalla lettura del solo statuto la _____ potrebbe anche sembrare una fondazione di famiglia secondo l'art. 335 cpv. 1 CC. La definizione del suo scopo fa infatti riferimento allo stato di bisogno dei membri della famiglia, che sono beneficiari in base all'art. 11. Lo statuto complementare dimostra invece che non si tratta di una fondazione di famiglia. Basti l'iniziale riferimento a "scopi economici d'attualità", in relazione ai quali vengono fatti gli esempi della previdenza professionale e dell'"incoraggiamento alla formazione o all'impianto di professioni liberali o artistiche". Già la previdenza professionale esula dagli scopi della fondazione di famiglia: le fondazioni di previdenza a favore del personale (art. 89 bis CC) sottostanno infatti alle regole che

valgono per tutte le fondazioni, a cominciare dall'iscrizione a registro di commercio e dalla vigilanza. Anche l'incentivo alle professioni "liberali o artistiche" sembra difficilmente compatibile con lo scopo di "educazione" ammesso dall'art. 335 cpv. 1 CC. Non si comprende poi la menzione dello scopo "di coesione familiare, anche dopo l'allontanarsi dei rapporti di parentela", che fa tuttavia pensare proprio ad un fedecommesso piuttosto che ad una fondazione di famiglia. Palese è poi l'incompatibilità con l'art. 335 cpv. 1 CC degli "scopi d'ordine ideale" indicati alla lettera c dell'art. I.1 dello statuto complementare. La preoccupazione di conservare e amministrare una proprietà forestale, di conservare e ordinare archivi e collezioni storico-artistiche come pure il "ricordo degli antenati" si è visto che non è ritenuta un valido scopo di una fondazione di famiglia. Quanto al capitale della fondazione, l'art. 3 dello statuto parla di un fondo di fr. _____ suscettibile di incremento in ogni tempo per effetto di devoluzioni. L'art. 2 dello statuto complementare parla invece di una dotazione iniziale nella forma di "proprietà immobiliari forestali, con l'intenzione di successivamente ampliarle e migliorarle, nell'intento di possibilmente evitarne la dispersione attraverso divisioni, vendite e controversie successorie". Anche in questo caso, il testo fa pensare più ad un fedecommesso o comunque ad una fondazione "di mantenimento" che ad una fondazione di famiglia.

3.2.4. Per quanto concerne il trattamento fiscale delle fondazioni di famiglia, già nel 1959 il Tribunale federale ha affermato che si giustifica di negare il riconoscimento fiscale di una fondazione di famiglia se il suo fondatore o, dopo la sua morte, il consiglio di fondazione oppure i beneficiari possono disporre del capitale di dotazione o del suo reddito (ASA 29 p. 332). In tal caso, si ritiene infatti che lo scopo della fondazione sia solo quello di assoggettare ad un'altra sovranità fiscale il patrimonio e il reddito della stessa, qualora evidentemente la sede della fondazione non sia nello stesso Stato o cantone del domicilio del fondatore. In tal caso, sostanza e reddito possono continuare dunque ad essere assoggettati all'imposta nel cantone di domicilio del contribuente. Anche sotto questo profilo, lo statuto della _____ solleva perlomeno qualche perplessità. L'art. 4 si limita infatti ad affermare che la durata non è limitata. L'art. 13, da parte sua, prevede che il consiglio di fondazione possa modificare lo statuto all'unanimità, mantenendo "grundsätzlich" lo scopo della fondazione; possono per contro essere modificati senza limitazioni lo statuto complementare ed il regolamento. Sempre l'art. 13 riserva peraltro allo statuto complementare la disciplina dell'impiego del patrimonio in caso di scioglimento della fondazione. Gli articoli 11 e seguenti dello statuto complementare prevedono, dal canto loro, che, in caso di scioglimento della fondazione, "il patrimonio, dedotto quanto spettante ai beneficiari in forza di rapporti di mutuo, di cassa di risparmio o di cassa di previdenza, sarà, per decisione dell'assemblea dei discendenti, devoluto per scopi analoghi e/o destinato a scopi culturali pure analoghi a quelli perseguiti dalla fondazione" (art. 11). Per il caso dell'esaurimento dei discendenti, è poi previsto che il regolamento possa prevedere "la continuazione della fondazione per l'adempimento dei suoi scopi culturali e commemorativi, e il modo e il diritto di nomina degli organi sociali della Fondazione" (art. 12). In mancanza d'altra disposizione, "la nomina incomberà a quel momento per ■ ciascuno alla Società di Banca Svizzera di Basilea, alla sede di _____ e alla sede di _____ di detta Banca" (art. 13). Come si vede, non si può dire che lo statuto della fondazione escluda esplicitamente una revoca o uno scioglimento della fondazione e neppure una modifica tanto dello statuto quanto degli statuti complementari da parte dei fondatori o – dopo la loro morte – da parte del consiglio di fondazione o dei beneficiari.

3.2.5. Se una persona giuridica adempie i requisiti per essere considerata fondazione di famiglia secondo l'art. 335 cpv. 1 CC e la sua costituzione non ha lo scopo di

eludere l'assoggettamento ad una determinata sovranità fiscale, essa potrebbe dunque essere considerata soggetto fiscale. Ciò non significa ancora che il fisco riconosca senza riserve tutte le disposizioni del suo patrimonio e del suo reddito. Al contrario, in particolar modo quando si tratta di accertare i costi messi a carico del conto economico della fondazione, deve ancora essere verificato che la sua attività sia conforme con lo scopo ammesso dal codice civile. A tale proposito, il Tribunale federale ha affermato che un costo sostenuto da una fondazione di famiglia può essere considerato commercialmente giustificato solo se si riferisce ad un'attività che rientra nel quadro dello scopo ammesso. Come per ogni altra persona giuridica, anche nel caso di una fondazione di famiglia il punto di partenza per l'accertamento dell'utile imponibile è rappresentato dal conto economico. Perché il risultato sia conforme ai principi della giustizia fiscale codificati all'art. 127 Cost. fed., l'utile determinante non è tuttavia quello definito "volontariamente" nella contabilità commerciale, bensì quello risultante dalle eventuali rettifiche fiscali. Una di queste correzioni è prevista dagli articoli 58 cpv. 1 lett. b LIFD e 67 cpv. 1 lett. b LT, secondo cui costituiscono utile netto imponibile anche tutti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo del conto profitti e perdite e non destinati alla copertura di spese riconosciute dall'uso commerciale. Determinante per accertare la giustificazione commerciale di una spesa è lo scopo della fondazione di famiglia considerato quale scopo aziendale, per il fatto che la sua attività deve rientrare nei limiti stabiliti dall'art. 335 cpv. 1 CC (sentenza del Tribunale federale del 4 marzo 2002, in StE 2002 B 72.14.1 n. 19 consid. 3.4). La ragione per cui l'art. 335 cpv. 1 CC ha delimitato lo scopo della fondazione di famiglia in modo così restrittivo va ricercata nel fatto che non è ammissibile che essa versi prestazioni senza che ne siano adempiuti i presupposti legali, per il normale mantenimento della famiglia; deve in particolar modo essere evitato che le fondazioni di famiglia siano impiegate per semplici investimenti di capitale (StE 2002 B 72.14.1 n. 19 consid. 4.5). Pertanto, se una fondazione di famiglia, in contrasto con la delimitazione legale dello scopo ideale, effettua prestazioni economiche a favore dei beneficiari per il loro mantenimento generale, esse non possono essere considerate spese riconosciute dall'uso commerciale; si tratta invece di semplici destinazioni dell'utile (StE 2002 B 72.14.1 n. 19 consid. 4.6). Tali prestazioni sono poi imponibili presso i beneficiari quali redditi ordinari e non a titolo di donazione (StE 2006 B 26.25 n. 2).

3.2.6. Da quanto precede discende la conclusione che l'autorità fiscale deve esaminare con molta attenzione le fondazioni di famiglia, alla luce dello statuto e di eventuali regolamenti, del conto economico o di rapporti d'attività (Wipfli , Besteuerung der Vereine, Stiftungen, und juristischen Personen, Muri/Berna, 2001, p. 196). In primo luogo deve infatti verificare se essa adempia le condizioni poste dall'art. 335 cpv. 1 CC per essere riconosciuta persona giuridica indipendente; se la stessa si presenta come fondazione di mantenimento, non le si riconosce la personalità giuridica. Una volta verificata questa condizione, deve poi essere accertato anche se ad essa possa essere riconosciuto altresì lo statuto di soggetto fiscale, cosa che è esclusa nel caso in cui la sua costituzione abbia lo scopo di eludere l'assoggettamento alla sovranità fiscale del luogo di domicilio del fondatore, che mantiene la disponibilità del patrimonio devoluto (Wipfli , op. cit., p. 201). Ma anche nel caso in cui la fondazione sia considerata soggetto fiscale autonomo, l'autorità di tassazione deve verificare che l'attività della stessa sia conforme al suo scopo legale.

3.2.7. È difficile sostenere che la _____ rispetti le condizioni legali per essere considerata fondazione di famiglia secondo l'art. 335 cpv. 1 CC. Come già rilevato (consid. 3.2.3.), gli stessi scopi indicati dallo statuto, ed in particolar modo dallo statuto complementare, sono in palese contrasto con quelli ammessi dalla legge. La previdenza

professionale esula dalla nozione di “assistenza”, la quale presuppone lo stato di bisogno dei beneficiari. Quanto alla conservazione della “vasta proprietà forestale” e degli archivi e collezioni storico-artistici, si è visto che costituiscono addirittura casi esemplari di scopi non consentiti a fondazioni di famiglia. Ne discende che la conclusione, cui l’ autorità di tassazione era pervenuta nelle decisioni di tassazione per i periodi fiscali dal 1997 al 2004, che hanno considerato la fondazione “trasparente”, appare condivisibile. A questo riguardo, va ancora sottolineata una particolarità rivelata dall’ esame dei conti della Fondazione. Tutti gli apporti fatti alla fondazione sono stati registrati quali debiti della fondazione nei confronti dei membri della _____. A queste posizioni passive nei conti della fondazione corrispondono crediti dichiarati nella sostanza dei singoli fondatori e beneficiari. Ciò implica che per il valore attribuito dai fondatori ai loro apporti essi stessi vantano crediti corrispondenti nei confronti della fondazione. Economicamente, non si può dunque sostenere che essi abbiano effettuato degli apporti alla fondazione e meno che mai che tali apporti siano irrevocabili. Al contrario, proprio perché vantano crediti corrispondenti al valore dei conferimenti, si ritrovano in una situazione simile a quella di portatori di obbligazioni o addirittura di azioni di una società di capitali. Alla luce di questa particolarità, del tutto incoerente con la pretesa natura di fondazione di famiglia della persona giuridica di cui si tratta, si può rileggere anche l’ art. 11 dello statuto complementare, che, per il caso dello scioglimento della fondazione, prevede che “il patrimonio, dedotto quanto spettante ai beneficiari in forza di rapporti di mutuo, di cassa di risparmio o di cassa di previdenza, sarà, per decisione dell’ assemblea dei discendenti, devoluto per scopi analoghi e/o destinato a scopi culturali pure analoghi a quelli perseguiti dalla fondazione”. In virtù di tale clausola, i “beneficiari” potranno dunque entrare in possesso di tutto quanto gli spetta “in forza di rapporti di mutuo, di cassa di risparmio o di cassa di previdenza”; avendo essi dei crediti milionari nei confronti della fondazione, potranno in ogni momento “riscattare” i loro apporti, rientrando in possesso dei beni trasferiti alla persona giuridica.

3.3. La tassazione “per trasparenza”

3.3.1. Alla luce di quanto precede, l’ autorità di tassazione aveva buone ragioni per negare il riconoscimento fiscale della fondazione in discussione. Nelle decisioni su reclamo, essa ha tuttavia rinunciato alla tassazione “per trasparenza”, sostenendo di non avere “debitamente considerato che, nei casi concreti, gli elementi trasferiti per effetto della trasparenza nelle tassazioni oggetto di contestazione erano già stati tassati presso la _____ e che l’ autorità fiscale ha omesso di contestare i riparti intercantionali d’ imposta della Fondazione”; donde la decisione di rinunciare ad imporre gli elementi appartenenti alla Fondazione nella partita fiscale dei fondatori, in virtù del principio dell’ affidamento.

3.3.2. L’ autorità di tassazione si è basata a tal fine su un parere giuridico prodotto dai contribuenti ed elaborato dal prof. _____ e dal dott. _____. In questo rapporto si sostiene che l’ autorità fiscale ticinese violerebbe il principio della buona fede se procedesse alla tassazione per trasparenza della _____, dopo averla per diversi periodi fiscali riconosciuta come soggetto fiscale a sé stante. Tutt’ al più potrebbe riesaminare la qualifica della fondazione ai fini del trattamento fiscale futuro, concedendo però ai contribuenti il tempo necessario per adattare la struttura della fondazione. Inoltre, il fisco ticinese violerebbe il divieto di comportamento contraddittorio, per il fatto che ha assoggettato alle imposte immobiliari (cui sono soggette solo le persone giuridiche) gli immobili appartenenti alla Fondazione, con decisioni che sono già passate in giudicato fino al periodo fiscale 2000. Per finire, alla tassazione per trasparenza si opporrebbe pure il divieto di doppia imposizione intercantonale, per il fatto che la Fondazione è stata tassata con

decisioni definitive dalle autorità del Canton Svitto fino al 2004 ed il Canton Ticino non ha mai contestato l'assoggettamento della fondazione quale contribuente di tale cantone. 3.3.3. 3.3.3.1. L'autorità di tassazione non è entrata nel merito degli argomenti sviluppati nel parere, limitandosi come detto a farli sostanzialmente propri. È tuttavia discutibile che la pretesa telefonata fra un funzionario del fisco e l'avv. _____ possa giustificare l'affidamento dei contribuenti. Infatti, dopo le diverse prese di posizione con cui l'autorità fiscale ticinese aveva negato il riconoscimento fiscale alla costituenda _____, l'avv. _____ si sarebbe ancora rivolto, telefonicamente, alla Divisione delle contribuzioni, chiedendo cosa sarebbe accaduto qualora la Fondazione fosse stata costituita con sede in un altro cantone e vi avesse ottenuto il riconoscimento fiscale; la risposta ottenuta sarebbe stata che in tale eventualità il Canton Ticino avrebbe riconosciuto la Fondazione quale contribuente limitatamente imponibile (in relazione agli immobili ivi situati). 3.3.3.2. Il principio della buona fede (Treu und Glauben), che vieta alle autorità un comportamento contraddittorio e garantisce ai cittadini la protezione della giustificata fiducia, è direttamente deducibile dall'art. 9 Cost. fed.. Deriva tra l'altro da questo principio che le informazioni ed assicurazioni inesatte o contrarie al diritto date da un organo dell'amministrazione, vincolano, sotto determinate condizioni, l'autorità. La realizzazione di questo effetto dipende specialmente dalla questione di sapere se il cittadino, osservando la diligenza richiesta dalle circostanze, avrebbe potuto riconoscere l'inesattezza dell'informazione nonché l'incompetenza dell'autorità (ASA 60 p. 56, 55 p. 391; DTF 117 Ia 297). Secondo la dottrina e la giurisprudenza, di regola un'informazione erronea rilasciata dall'autorità amministrativa è vincolante, se: a) l'informazione è stata data senza riserve per un determinato caso unico, in base ad una completa ed esatta esposizione della fattispecie; b) l'autorità in questione era competente a rilasciarla o si poteva comunque ritenere in buona fede che lo fosse; c) il cittadino che vi ha fatto affidamento non poteva riconoscerne immediatamente l'inesattezza; d) il cittadino ha preso, confidando nell'esattezza dell'informazione, delle disposizioni che non possono più essere revocate senza pregiudizio; e) l'ordinamento legale non è mutato nel frattempo (DTF 121 II 473 consid. 2c; 115 Ia 12 consid. 4a; 116 Ib 185 consid. 3c; 117 Ia 285 consid. 2b; 119 Ib 229 consid. 4c; DTF 113 V 87; Baur , *Auskünfte und Zusagen der Steuerbehörden an Private im schweizerischen Steuerrecht*, tesi, Zurigo 1979, p. 216 ss.; Imboden/Rhinow , *Verwaltungsrechtssprechung*, I, num. 75 B III 3; Soldini , *Il principio della buona fede nel diritto delle assicurazioni sociali*, in: *Evoluzione del diritto delle assicurazioni sociali - Miscellanea per il 75° anniversario del Tribunale federale delle assicurazioni*, Berna 1992, p. 103, nota 4; Blumenstein/Locher , *System des Steuerrechts*, 6 a ediz., Zurigo 2002, p. 28). 3.3.3.3. I soli documenti provenienti dal fisco ticinese sono lettere con cui all'inizio degli anni '80 l'allora direttore dell'Amministrazione cantonale delle contribuzioni e l'allora capo dell'Ufficio giuridico della stessa amministrazione negavano il "riconoscimento fiscale" della costituenda fondazione, che sarebbe nata dalla fusione delle preesistenti Anstalten, per il fatto che dagli scopi prospettati sembrava trattarsi piuttosto di una fondazione di mantenimento ("Unterhaltstiftung"). La tesi dei ricorrenti, e del parere giuridico da loro commissionato, si fonda su una "telefonata decisiva" ("ein entscheidendes Telefonat") che sarebbe seguita allo scambio di corrispondenza e nella quale il fisco ticinese avrebbe accettato di considerare la Fondazione quale soggetto giuridico ("Rechtsperson") nel caso in cui prendesse domicilio al di fuori del Canton Ticino e fosse accettata da un altro cantone. Come informazione vincolante, quella che il fisco ticinese avrebbe offerto sembra un po' carente, da diversi punti di vista. Non solo tutti i documenti scritti provenienti

dall'Amministrazione cantonale delle contribuzioni sostengono che la costituenda fondazione non sarà riconosciuta; non solo la telefonata decisiva sarebbe comprovata unicamente da un'annotazione del destinatario; ma soprattutto l'eventuale "tolleranza" del fisco ticinese nei confronti dell'accettazione della fondazione da parte di un altro cantone non poteva certo estendersi ad ogni uso che in avvenire i contribuenti avessero deciso di farne. Si pensi in particolar modo agli apporti accompagnati dall'iscrizione di debiti nei confronti dei contribuenti. Per non parlare della cessione dei crediti dello studio legale. Non si comprende poi quali possano essere le "disposizioni" che i contribuenti avrebbero preso in base alla promessa ricevuta e che "non possono più essere revocate senza pregiudizio". I beni che sono stati apportati alla fondazione nel 1983, soprattutto quelli immobiliari, erano precedentemente intestati alle Anstalten e non alle persone fisiche; quale sarebbe stata l'alternativa, rispetto all'apporto degli stessi nella neocostituita fondazione? 3.3.4. I contribuenti, sempre sulla base del parere giuridico, ritengono inoltre che il principio per cui la tassazione di un periodo fiscale precedente non esplica alcun effetto giuridico vincolante sulle tassazioni successive, non valga nel loro caso. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, infatti, le autorità di tassazione possono riesaminare completamente i fondamenti giuridici e di fatto nell'ambito di ogni nuova tassazione di un contribuente e, se necessario, giungere a conclusioni diverse. Infatti, è solo la singola tassazione a passare in giudicato, per il fatto che, trattandosi di un atto amministrativo limitato nel tempo, esplica effetti giuridici solo per il periodo fiscale interessato (StE 1997 B 93. 4 n. 4 consid. 4c). Secondo i contribuenti, nella fattispecie, tale giurisprudenza non sarebbe applicabile, in considerazione del fatto che si tratterebbe di una situazione che si protrae nel tempo (fattispecie durevole) e la fattispecie concreta non sarebbe mutata rispetto al momento in cui è stata giudicata per la prima volta. Il ragionamento potrebbe essere condiviso tutt'al più nell'ipotesi in cui si potesse ritenere che all'origine della tassazione vi sia stato effettivamente un parere vincolante, che assuma le caratteristiche di una vera e propria promessa. In tal caso, infatti, l'eventuale revoca della promessa dell'autorità potrebbe danneggiare il contribuente che ha compiuto un atto di disposizione i cui effetti si ripercuotono su diversi periodi fiscali (p. es. ha stipulato un contratto che si protrae per diversi anni), se l'altro contraente non sia d'accordo di modificare il contratto (cfr. Massetti/Pedroli, *Il riling nel diritto tributario svizzero: situazione attuale e prospettive di evoluzione alla luce dell'esperienza italiana*, in RtiD I-2006 p. 598 e dottrina citata). Il problema è ancora quello della natura e degli effetti della pretesa promessa da cui sarebbe scaturito l'affidamento. Deve così essere ribadito che la "telefonata decisiva" non può essere ritenuta sufficiente a giustificare gli effetti giuridici che i contribuenti ne vorrebbero far dipendere, soprattutto alla luce delle contrarie opinioni espresse nella corrispondenza scambiata con il fisco. 3.3.5. I ricorrenti invocano poi il divieto di un comportamento contraddittorio ("Verbot widersprüchlichen Verhaltens"), a sua volta fondato sul principio della buona fede. Esso sarebbe violato, a loro avviso, se l'autorità di tassazione del Canton Ticino, dopo avere assoggettato all'imposta immobiliare gli immobili appartenenti alla _____, con decisioni passate in giudicato, pretendesse poi di considerare trasparente la fondazione stessa, attribuendo quindi gli elementi patrimoniali ed i relativi redditi ai fondatori. In quale modo il divieto di un comportamento contraddittorio debba avere effetti diversi rispetto al principio dell'affidamento non è del tutto chiaro (su questo aspetto cfr. anche Gächter, *Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht*, Zurigo, 2005, p. 187 ss.). Dal modo in cui l'argomento è affrontato nel parere giuridico prodotto dai ricorrenti la differenza sembra riconducibile al fatto che, nel caso del divieto di comportamento

contraddittorio non si contesta tanto la diversa valutazione dei fatti da parte dell'Ufficio di tassazione in diversi periodi fiscali – aspetto già esaminato in precedenza (cfr. in particolare consid. 3.3.4.) – quanto piuttosto la diversa valutazione da parte dell'Ufficio di tassazione da un lato e dell'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche dall'altro. Il fatto in sé che l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche (UTPG) – competente per la tassazione della Fondazione in quanto tale – e l'Ufficio circondariale – competente per la tassazione dei fondatori – possano essere giunti a conclusioni diverse sul trattamento fiscale della fondazione stessa non è in sé stesso in contrasto con il divieto di comportamento contraddittorio. Non bisogna scordare che l'UTPG aveva d'altronde un punto di vista piuttosto limitato, dovendo assoggettare all'imposta una fondazione con sede in altro cantone, che per giunta normalmente non presentava alcun utile imponibile. Non aveva quindi particolare interesse ad approfondire la fattispecie. Diverso il punto di vista dell'Ufficio di tassazione delle persone fisiche, che aveva invece un notevole interesse per degli approfondimenti della questione. Il Tribunale federale ha peraltro già riconosciuto, per esempio, che, sebbene la nozione di reddito azionario, ai fini dell'imposta federale diretta e dell'imposta preventiva sia lo stesso, la decisione dell'autorità competente per l'accertamento dell'una non vincola l'autorità che tassa l'altra (ASA 53 p. 283).

Analogamente, nel caso della distribuzione dissimulata di utile da parte di una persona giuridica a favore del suo azionista o persona vicina, il fatto che tale prestazione sia stata imposta presso la società non vincola l'autorità competente per la tassazione dell'azionista e viceversa (Richner/Frei/Kaufmann , Handkommentar zum DBG, Zurigo, 2003, n. 143 ad art. 20 LIFD, p. 275; Locher , Kommentar zum DBG, vol. I, Therwil/Basilea, 2001, n. 123 ad art. 20 LIFD, p. 499 e giurisprudenza citata).

3.3.6. Altro aspetto considerato nel parere giuridico presentato dai contribuenti concerne la pretesa perenzione del diritto di tassare da parte del Canton Ticino. In primo luogo, l'eccezione della perenzione può essere sollevata solo dal cantone interessato e non anche dal contribuente (DTF 91 I 475; 94 I 321; 101 Ia 599; ASA 48 p. 152). Secondo il Tribunale federale, se un Cantone, che conosce o che dovrebbe conoscere le circostanze di fatto atte a fondare la sua sovranità fiscale, attende un tempo eccessivo prima di imporre un contribuente, esso può vedersi opporre l'eccezione della perenzione. In effetti, il cantone che ha incassato, in modo corretto, delle imposte dal medesimo contribuente, ignorando in buona fede l'esistenza di una pretesa fiscale concorrente, può opporsi alla stessa, al fine di evitare di dover restituire quanto già prelevato (ASA 64 p. 167; DTF 94 I 318). Nondimeno, affinché un Cantone possa invocare tale perenzione non è sufficiente che le sue autorità fiscali abbiano ignorato l'esistenza di una pretesa fiscale concorrente; occorre invece che, nemmeno facendo prova della dovuta diligenza, esse avrebbero potuto accorgersi che quanto da loro imposto, in realtà, era assoggettato ad un'altra sovranità fiscale. Va poi rilevato che la giurisprudenza pone requisiti particolarmente rigorosi alla buona fede del Cantone che ha riscosso imposte che non gli spettavano e che si oppone alla loro restituzione, asserendo che il diritto di tassare del secondo Cantone è ormai perento (DTF 91 I 467; ASA 48 p. 152 consid. 3). È vero che la pretesa del Canton Ticino è sopravvenuta ben oltre la fine dei periodi fiscali interessati, soprattutto per gli anni 1997/98 e seguenti. Tuttavia, non può neppure essere trascurata la complessità del tutto particolare dei rapporti intercorrenti fra la fondazione e i fondatori.

3.3.7. Questa Camera, nell'esame del ricorso, ha le medesime attribuzioni dell'autorità di tassazione nella procedura di tassazione (art. 228 cpv. 1 LT; art. 142 cpv. 4 LIFD). Essa decide le questioni di ordine e di merito in base alle risultanze dell'istruttoria senza essere vincolata alle proposte delle parti ed alla tassazione impugnata (art. 230 cpv. 1 LT). Alla

luce delle considerazioni che precedono, vi sono le condizioni per ritornare alla tassazione precedente, riformata in sede di reclamo, e tassare quindi la fondazione “per trasparenza”. Nel corso dell’udienza del 14 settembre 2007 dinanzi alla Camera, l’eventualità di un ritorno alla tassazione “per trasparenza” della Fondazione _____ era stata espressamente considerata. A tale riguardo, i ricorrenti avevano chiesto l’audizione del prof. _____ e del dott. _____, estensori del parere giuridico allegato a suo tempo al reclamo presentato all’Ufficio di tassazione. L’autorità di tassazione si era rimessa al giudizio della Camera. L’audizione dei due giuristi in questione non è certamente necessaria per comprendere gli argomenti da loro sollevati nel parere giuridico. Inoltre, come già si è avuto modo di ricordare (v. supra, consid. 1.3.), questa Camera non ha il potere di citare testimoni. 3.4. La cessione dei crediti dello studio _____ 3.4.1. La soluzione consistente nel tassare la Fondazione “per trasparenza” risolve evidentemente alla radice il problema della cessione dei crediti. Non essendovi cioè due soggetti fiscali distinti, tutte le entrate della Fondazione sono automaticamente considerate redditi dei titolari, senza necessità di interrogarsi in merito alla riconoscibilità della cessione dei crediti intervenuta alla fine del 1994. Si vuole comunque precisare, a mero titolo abbondanziale, che, qualora non si fosse accettata la tesi della trasparenza, il ricavo derivante dall’incasso dei crediti ceduti alla Fondazione avrebbe in ogni caso dovuto essere imposto nella partita fiscale personale dei ricorrenti. In altre parole, anche se si fosse deciso di mantenere l’impostazione voluta dall’autorità di tassazione nella decisione su reclamo, rinunciando pertanto alla “tassazione per trasparenza”, si dovrebbe negare che vi sia stata una valida cessione dei crediti dallo studio legale alla _____. 3.4.2. Sul carattere elusivo della cessione in sé, non c’è molto da dire. In linea di principio, le autorità fiscali devono fondarsi sui contratti stipulati dai contribuenti. Possono ignorarli tuttavia, se i contribuenti hanno adottato una condotta insolita al solo scopo di conseguire un risparmio d’imposta, cioè in presenza di un’elusione d’imposta. Secondo la giurisprudenza (cfr. StE 2004 A 12 n. 12; StE 2001 A 12 n. 10 e n. 11; ASA 64 p. 80; ASA 63 p. 218), si ha elusione d’imposta quando: - la forma del diritto civile scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare; - è da supporre che la scelta sia stata fatta abusivamente nell’intento di risparmiare imposte che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà; - quando il procedimento adottato condurrebbe realmente a un rilevante risparmio d’imposta, se fosse accettato dall’autorità fiscale. Non rientra evidentemente fra gli scopi di una fondazione di famiglia quello di incaricarsi di procedere all’incasso di crediti relativi ad onorari dovuti ad uno studio legale dai suoi clienti. Del resto, gli stessi ricorrenti si limitano a contestare la decisione del fisco per ragioni legate al rispetto del principio della buona fede. A loro avviso, cioè, l’autorità avrebbe dovuto avanzare le proprie perplessità in merito alla cessione dei crediti già al momento in cui essa è avvenuta e non solo in occasione della transazione che ha fatto emergere l’utile in discussione. 3.4.3. Il contratto in discussione, datato 21 e 29 dicembre 1994, ha per oggetto la cessione alla _____, da parte degli avvocati RI 1, di “una serie di posizioni creditorie e debitorie”, contro un credito di fr. _____. Il valore nominale di tutti i crediti contestati, oggetto della cessione, ammonta a fr. _____; quello dei “debiti da appurare”, a loro volta ceduti alla fondazione, ammonta invece a fr. _____. Nell’accordo transattivo sottoscritto il 29 novembre 2002 per metter fine alle cause civili relative alla successione del dott. _____ e ad alcuni procedimenti penali, veniva tra l’altro convenuto che fosse accettato fra i passivi dell’asse ereditario il “debito nei confronti _____ (e per esso della sua cessionaria _____) per prestazioni professionali e di

curatore, nella misura di frs. _____, oltre interessi di mora” (cfr. accordo citato, art. 2). All’art. 5 dell’accordo si dice peraltro che la Fondazione _____ “si accolla... il debito della successione del Dott. _____ nei confronti della _____ quale cessionaria degli avv. _____, essendo compresa la relativa provvista nel conguaglio di cui all’art. 3.5” (quest’ultimo commisura in fr. _____ il conguaglio pagato dai coeredi _____ alla Fondazione _____). Da un atto notarile del 18 febbraio 2003 (verbale di una riunione del consiglio di fondazione della Fondazione _____) risulta che effettivamente il credito controverso è stato ceduto “per l’incasso” il 26 novembre 2002 dalla _____ alla Fondazione _____; quest’ultima avrebbe così incassato i due milioni (il credito con gli interessi ridotti ai primi cinque anni). Con la delibera verbalizzata nell’atto pubblico, il consiglio di fondazione ha dunque accettato la cessione per incasso ed ha autorizzato “chi di dovere a versare i CHF _____ da riversare interamente alla Fondazione _____”. 3.4.4. Nella bozza di un verbale di audizione, datata 18 maggio 1998 ma non firmata, si legge fra l’altro quanto segue: La convenzione stesa con la _____ a fine 1994 non consente di chiarire l’esatta dinamica delle varie operazioni debitorie e creditorie passate a PP negli esercizi 1993/1994. Per la loro ricostruzione si dovrebbe risalire: alla contabilizzazione originale della nota emessa con le generalità dei clienti, alle rettifiche per fatture contestate o pregiudicate apportate alle gestioni precedenti il 1994. L’inesigibilità di queste posizioni... dovrebbe essere comprovata dalla avvenuta apertura di procedure formali di incasso o da ultimo dalla presenza di attestati di carenza di beni. Il signor _____ comunica che presso lo studio possono essere visionate le singole varie posizioni oggetto della cessione. Produce delle tabelle dettagliate dalle quali, tramite il numero identificativo del cliente, è possibile risalire a tutti i movimenti contabili intervenuti per ogni posizione ceduta. Egli precisa inoltre che non è necessaria la prova dell’inesigibilità dei crediti in quanto la cessione è il risultato di una libera contrattazione nella quale entrambe le parti, conoscendo perfettamente il grado di esigibilità dei crediti e dei debiti oggetto della cessione, hanno potuto determinare di comune accordo il valore effettivo. L’esame della documentazione ha comunque consentito di chiarire che la cessione è adeguata e i valori giustificati. La tassazione IC/IFD 1995/96 è stata intimata ai contribuenti con decisione del 21 dicembre 1998, con la motivazione seguente: Il reddito e la sostanza imponibile sono stati decisi e definiti dall’autorità di tassazione dopo colloquio con il contribuente ed il suo rappresentante; il contribuente si è impegnato a non contestare tale decisione. 3.4.5. La questione della cessione dei crediti è stata riaperta con una lettera, indirizzata ai contribuenti dalla Divisione delle contribuzioni in data 12 dicembre 2003; al fine di definire le tassazioni 1997/98, 1999/2000 e 2001/2002, nella stessa si chiedeva di produrre la documentazione seguente: - elenco dei crediti scoperti (tutti i conti debitori) al 31.12.1994, al 31.12.1995, al 31.12.1996, al 31.12.1997, al 31.12.1998, al 31.12.1999, al 31.12.2000; - elenco dettagliato delle note cedute alla _____, correlato dai diversi contratti di cessione e dalle relative valutazioni dei crediti ceduti, così come le relative modalità di contabilizzazione; - tutta la documentazione atta a comprovare i passi intrapresi al fine di incassare i crediti considerati controversi e ceduti in secondo tempo alla Fondazione _____; - statuti aggiornati della Fondazione _____, così come la lista dei membri del Consiglio di fondazione; - operazioni contabili di assunzione del credito della Fondazione _____ e copia dei bilanci e conti economici 2000 e 2001 della stessa; - documentazione dettagliata relativa agli incassi, da parte della Fondazione, dei crediti in questione. I contribuenti hanno preso posizione con scritto del 29 aprile 2004, nel quale, premesso che a loro avviso la cessione,

accettata per l'esercizio 1994, non poteva più venir rimessa in discussione, precisano in particolare come sono giunti ad incassare i crediti relativi alle prestazioni professionali a favore della _____ . Spiegano a tale riguardo che, per cercare di realizzare le volontà del dott. _____ , hanno dovuto mettere a disposizione il capitale per costituire la fondazione e partecipare a procedimenti penali e civili a _____ ed a _____. Se la Fondazione non fosse stata riconosciuta erede del dott. _____ , tutte le anticipazioni fatte a suo favore (fr. _____) sarebbero andate perdute. I crediti ceduti avevano un valore nominale complessivo di fr. _____ . Sarebbero poi stati svalutati, quali "posizioni creditorie controverse", fino a raggiungere fr. _____ alla fine del 1999. Dall'esercizio successivo, poi, la _____ ha mantenuto fra gli attivi i soli crediti che avevano ancora possibilità di essere recuperati, cioè cinque crediti per un valore nominale globale di fr. _____ , contabilizzati tuttavia a fr. _____ . Il credito nei confronti degli _____ era a bilancio a fr. _____. Nell'imminenza della transazione concernente l'eredità _____ , la Fondazione _____ avrebbe poi a sua volta ceduto il credito per l'onorario _____ alla Fondazione _____. Ne sarebbe seguita una nuova "modifica della contabilizzazione", attraverso la "rivalutazione" dei crediti a bilancio, portando il loro valore contabile al valore nominale più gli interessi di mora; il totale ammontava in tal modo a fr. _____ , importo da cui veniva dedotta una riserva "delcredere" di fr. _____. 3.4.6. Secondo l'autorità di tassazione, essa non avrebbe mai riconosciuto la cessione di credito in questione. Nella decisione su reclamo, afferma che, "dopo avere ulteriormente sentito tutti i funzionari della Divisione delle contribuzioni che si erano, allora, occupati della procedura di tassazione (vedi attestazioni scritte del 15.11.2006)", risulta che i contribuenti non avrebbero mai ricevuto alcuna assicurazione "circa l'ammissibilità (o il riconoscimento) fiscale di queste cessioni di crediti". La conseguenza di tale premessa sarebbe che "i crediti ceduti devono essere considerati come facenti parte della sostanza dello studio legale dei contribuenti e la differenza fra l'importo dei crediti incassati e il valore delle cessioni deve essere imposto al momento dell'incasso presso i contribuenti quale reddito straordinario". Quanto è accaduto nell'ambito della tassazione del periodo fiscale 1995/1996, viene così spiegato: "l'autorità fiscale ha accettato la valutazione dei crediti operata dallo studio in virtù del principio della prudenza e fermo restando che eventuali plusvalenze sarebbero state imposte quale reddito professionale al momento della loro realizzazione, come di fatto avvenuto". Ciò spiegherebbe, sempre secondo l'autorità di tassazione, per quale motivo non sia stata "operata una valutazione particolare del valore dei crediti ceduti" e non sia stata "nemmeno esaminata dal profilo dell'imposta di donazione". Questa tesi è avversata dai ricorrenti, secondo i quali l'autorità avrebbe dovuto comunicare chiaramente una importante riserva come quella indicata nella decisione su reclamo, cosa che invece non è avvenuta. Inoltre, mai fra il 1998 e il 2003 ai contribuenti sarebbe stato chiesto quali incassi avessero ottenuto sui crediti ceduti. 3.4.7. Come si è già rilevato, i contribuenti non tengono la contabilità commerciale e stabiliscono il reddito dello studio legale in base al fatturato e non agli incassi. Come pure si è già avuto modo di osservare, i "riassunti" e i "tabelloni" allegati dai contribuenti alle loro dichiarazioni fiscali non sono particolarmente trasparenti, in particolar modo in relazione al conto debitori. Nel caso di un contribuente che ha optato per il metodo del fatturato, si richiede infatti che includa tutti i crediti per i quali durante l'esercizio sono state emesse fatture, quindi anche il saldo creditore del conto debitori esistente alla fine dell'anno (v. supra, consid. 2.1.5.). Se si esamina la "ricostruzione approssimativa" delle entrate dello Studio legale _____ , relativa agli esercizi 1993 e 1994, si trova la

registrazione seguente: _____ Il criterio con cui è stata registrata l'operazione non è facile da ricostruire, soprattutto per il fatto che gli importi sono stati suddivisi sui due esercizi 1993 e 1994, sebbene come detto la cessione sia avvenuta alla fine del 1994. Il calcolo può essere così spiegato: - dapprima sono stati inseriti fra le entrate i debiti contabili dello studio legale ceduti al 31.12.1994 (fr. _____), suddivisi fra i due esercizi nella proporzione rispettivamente di un terzo nel 1993 e di due terzi nel 1994; - in secondo luogo, è stato inserito il credito ricevuto a compensazione da parte della _____ (fr. _____), a sua volta suddiviso nella proporzione un terzo/due terzi; - in seguito sono stati inseriti fra le uscite i crediti dello studio legale ceduti al 31.12.1994 (fr. _____), sempre ripartiti fra i due anni del periodo di computo; - nella penultima riga sono stati inseriti fra le uscite dei crediti che contabilmente erano già stati portati in perdita negli esercizi precedenti (fr. _____), riproponendo sempre la suddivisione un terzo/due terzi; - si è infine trattato di correggere una discrepanza fra le "risultanze contabili" e quelle "fiscali" e di "riprendere" fra le entrate dei crediti che erano già stati "fiscalmente" passati a perdita nei periodi precedenti, ma che erano a loro volta oggetto della cessione (fr. _____).

3.4.8. La tassazione IC/IFD 1995/96 (periodo di computo 1993/94) è passata in giudicato nel gennaio 1999, non essendo la decisione del 21 dicembre 1998 stata impugnata. A tale proposito, va ricordato che l'autorità di cosa giudicata non si estende in linea di principio ai motivi di una decisione ma solo al dispositivo. Pertanto, i considerandi, che rivestono la qualità di semplici motivi, non partecipano dell'autorità di cosa giudicata, diversamente dagli elementi imponibili (reddito imponibile e utile netto, sostanza e capitale imponibile), dall'aliquota d'imposta e dal suo ammontare (cfr. art. 131 cpv. 1 LIFD e 205 cpv. 1 LT; RDAF 2001 II p. 261 consid. 1b/bb, 2A.192/2000; ASA 37 p. 67 e giurisprudenza e dottrina citate; CDT n. 80.2002.00051 del 19 dicembre 2002 in RDAT I-2003 n. 15t; inoltre: Richner/Frei/ Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo, 2003, n. 13 agli artt. 147-153 LIFD, p. 1089; Vallender, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2 a ediz., Basilea/Ginevra/Monaco, 2002, n. 4 agli artt. 51-53 LAID, pp. 810-811). Ciò implica in particolar modo che, riservato il principio della buona fede, le circostanze di fatto e di diritto possono essere valutate diversamente nell'ambito di un periodo fiscale successivo. Per quanto attiene al principio della buona fede, il Tribunale federale ha stabilito che possa essere invocato da un cittadino solo a condizione che egli abbia agito conformandosi all'affidamento in una corrispondente condotta dell'autorità, cosa che presuppone l'adempimento di due requisiti: in primo luogo, il cittadino deve aver conosciuto la condotta in questione dell'autorità e deve averle prestato affidamento; inoltre, deve avere compiuto atti di disposizione che non potrebbe revocare senza pregiudizio (StE 2000 A 21.14 n. 13 consid. 1 e giurisprudenza e dottrina citate). Il Tribunale amministrativo del Canton Zurigo ha per esempio deciso che fra gli elementi che possono essere verificati nuovamente ogni periodo fiscale rientra anche la base di calcolo dell'imposta, che rappresenta una questione preliminare relativa al periodo stesso per l'accertamento dei fattori imponibili; di conseguenza, se con una tassazione già passata in giudicato è stato stabilito che in quel periodo fiscale vi è stato l'inizio dell'assoggettamento nel Cantone, tale accertamento vale limitatamente al periodo fiscale in questione, sicché nel periodo fiscale successivo la stessa condizione può essere nuovamente esaminata, senza che vi si opponga la sopravvenuta res iudicata della tassazione del periodo precedente (StE 2001 B 95.3 n. 1). Sempre lo stesso tribunale cantonale ha anche stabilito che l'effetto di cosa giudicata di una tassazione non si estende anche al bilancio commerciale ed a quello fiscale, su cui si fonda la tassazione stessa. In linea di principio, se solo dopo che la

tassazione è passata in giudicato si scopre che il bilancio su cui si basava era in contrasto con le regole del diritto commerciale o con quelle del diritto tributario, l'unico modo per rimediare al difetto consisterebbe nella revisione della tassazione o in un recupero d'imposta, a seconda del fatto che la tassazione debba essere modificata a favore del contribuente o del fisco. Tuttavia, se per motivi formali o sostanziali non si può procedere ad una revisione o ad un recupero d'imposta, vi è il problema che – per effetto del principio della continuità di bilancio, che esige identità fra il bilancio di chiusura ed il bilancio di apertura dell'esercizio seguente – l'errore contenuto nel bilancio del periodo già tassato in modo definitivo può influenzare il bilancio commerciale e/o fiscale degli esercizi successivi, rendendoli a loro volta errati. Ora, l'effetto di cosa giudicata di una tassazione non si estende al bilancio su cui quest'ultima si fonda, con la conseguenza che si può ammettere la correzione di un errore di contabilizzazione "trascinato" (StE 2003 B 72.11 n. 10; v. anche StE 2006 B 72.11 n. 13).

3.4.9. Secondo i ricorrenti, la cessione dei crediti oggetto del contratto del dicembre 1994 sarebbe stata accettata senza riserve nell'ambito della tassazione per il periodo fiscale 1995/96 e non potrebbe pertanto più essere rimessa in discussione. È vero che con la dichiarazione fiscale 1995/96 i contribuenti hanno informato l'autorità fiscale in merito alla cessione dei crediti e dei debiti dello studio legale alla _____.

Non è meno vero che la stessa è stata oggetto di discussione fra le parti e che in particolar modo è stata menzionata in un rapporto allestito dall'Ispettorato fiscale nel quadro di una verifica dei periodi 1993/94 e 1995/96. Nel rapporto in questione, gli ispettori affermavano testualmente quanto segue: La convenzione stesa con la _____ a fine 1994 non consente di chiarire l'esatta dinamica delle varie operazioni debitorie e creditorie passate a PP negli esercizi 1993/1994. Per la loro ricostruzione si dovrebbe risalire: alla contabilizzazione originale della nota emessa con le generalità dei clienti, alle rettifiche per fatture contestate o pregiudicate apportate alle gestioni precedenti il 1994. L'inesigibilità di queste posizioni... dovrebbe essere comprovata dalla avvenuta apertura di procedure formali di incasso o da ultimo dalla presenza di attestati di carenza di beni. Le frasi in questione vengono poi riprese testualmente nella serie di bozze di verbale che si sono succedute fra il 2 febbraio ed il 18 maggio 1998. Ma le stesse vengono integrate con ulteriori considerazioni dei contribuenti e con l'ultima, decisiva, frase, secondo cui la cessione sarebbe "adeguata" ed "i valori giustificati". All'udienza del 14 settembre 2007, davanti alla Camera di diritto tributario, si è potuto meglio approfondire la genesi delle bozze di verbale in discussione. In questa sede, _____, il consulente fiscale dei ricorrenti, che li rappresentava nelle discussioni con l'autorità di tassazione, ha spiegato che la bozza di verbale è stata modificata più volte "anche da lui stesso, secondo la modalità concordata con il sig. _____", cioè con il funzionario dell'Ufficio di tassazione che si occupava della tassazione dei contribuenti. In particolare _____ ha confermato di avere inserito nella bozza di verbale (che gli era stata consegnata in formato elettronico su un dischetto) il periodo seguente: Produce delle tabelle dettagliate dalle quali, tramite il numero identificativo del cliente, è possibile risalire a tutti i movimenti contabili intervenuti per ogni posizione ceduta. Egli precisa inoltre che non è necessaria la prova dell'inesigibilità dei crediti in quanto la cessione è il risultato di una libera contrattazione nella quale entrambe le parti, conoscendo perfettamente il grado di esigibilità dei crediti e dei debiti oggetto della cessione, hanno potuto determinare di comune accordo il valore effettivo. A suo avviso, tale aggiunta sarebbe stata giustificata dal fatto che egli non condivideva le frasi precedenti inserite dall'Ufficio di tassazione e riteneva che "i verbali devono riportare le tesi di entrambe le parti che conducono la trattativa". In particolare,

voleva così “rispondere alle obiezioni fatte dagli ispettori in precedenza in relazione alla mancata messa in esecuzione dei crediti non incassati”. L’ultima frase, poi, cioè: L’esame della documentazione ha comunque consentito di chiarire che la cessione è adeguata e i valori giustificati. sarebbe stata inserita sempre _____, sulla base di “una precedente nota manoscritta dello stesso contribuente”. Tale affermazione trova riscontro nella versione della bozza datata 2 febbraio 1998, ove si riconosce la grafia dell’avv_____.

La frase compare dunque nella versione dattiloscritta del verbale datata 6 maggio 1998. Nella versione dell’11 maggio 1998 della bozza di verbale in questione, in effetti, compare già il testo citato, completo come nella versione del 18 maggio 1998 presente negli atti dell’Ufficio di tassazione. L’unica differenza consiste nel fatto che, in quest’ultima, in conclusione figura anche l’ammontare del reddito aziendale definito dall’Ufficio di tassazione dopo le discussioni con il rappresentante dei contribuenti. 3.4.10. Gli accertamenti intrapresi, ed in particolar modo le dichiarazioni del ricorrente e del suo consulente all’udienza tenutasi davanti alla Camera, hanno consentito di consolidare la convinzione che la determinazione del reddito aziendale per il periodo fiscale 1995/96 (computo 1993/94) sia frutto di una vera e propria trattativa, finalizzata al raggiungimento di una transazione, per prevenire, da un lato, accertamenti laboriosi e dispendiosi e, dall’altro, eventuali reclami e ricorsi. Prova ne sia che il reddito aziendale è stato per finire definito in un importo manifestamente “arrotondato” (fr. _____), rinunciando in tal modo ad un’approfondita ricostruzione delle entrate e uscite, come pure degli attivi e dei passivi dello studio. Si sottolinea, perché si tratta di un aspetto non trascurabile nella fattispecie, che l’accordo in questione è stato definito con la discussione che si è protratta dopo la redazione delle numerose versioni della bozza di verbale; quest’ultima non è mai stata firmata dalle parti e non può pertanto essere considerata una convenzione scritta. Infatti, se l’ultima versione del verbale è datata 18 maggio 1998, la tassazione è stata intimata ai contribuenti solo il successivo 21 dicembre. Fra, l’altro, ancora nel mese di settembre del 1998 si sarebbe tenuto un incontro fra le parti, alla presenza anche dei due ispettori che avevano allestito il rapporto su cui si sarebbe poi basata la nota bozza di verbale. Quanto alla questione della cessione dei crediti, tutto conduce a ritenere che siano stati più i contribuenti ad insistere perché la stessa entrasse in qualche modo a far parte della trattativa che non l’autorità fiscale a voler approfondire la questione. Tanto è vero che, come si è visto, le frasi che hanno sovvertito le considerazioni dell’Ispettorato sono state inserite nel verbale – addirittura materialmente – dal consulente dei contribuenti. 3.4.11. Comunque, come si è già avuto modo di rilevare (v. supra, consid. 3.4.8.), ciò che passa in giudicato con una tassazione periodica sono unicamente il reddito e la sostanza imponibili, limitatamente a quel periodo fiscale, e non anche le eventuali motivazioni della tassazione. Ne consegue che, nel caso in esame, l’effetto di cosa giudicata, per quanto attiene alla tassazione dello studio legale dei ricorrenti, si limita al reddito aziendale del biennio 1993/94 (fr. _____) ed al valore complessivo degli attivi dello studio al 1° gennaio 1995 (fr. _____). Se anche – cosa che si deve tuttavia escludere nella fattispecie – l’autorità fiscale avesse effettivamente basato la sua tassazione per il periodo fiscale 1995/96 sulla premessa che vi era stata una cessione dei crediti litigiosi ad una terza persona, ciò non impedirebbe comunque all’Ufficio di tassazione di assoggettare all’imposta sul reddito gli importi incassati in relazione a tali crediti, nei periodi in cui è avvenuto il pagamento. Il fatto che ogni periodo fiscale sia indipendente dagli altri impone all’autorità di tassazione di verificare i presupposti per l’assoggettamento dei redditi all’imposta in modo autonomo in ogni periodo. Per quanto attiene al compenso percepito

per la curatela _____, si deve verificare nel periodo fiscale 2002 se lo stesso debba essere imposto quale reddito della _____ o dello studio legale dei ricorrenti. La circostanza che dalla documentazione allegata alla dichiarazione 1995/96 risultasse che il credito in questione, insieme ad altri, era stato ceduto alla Fondazione non ha alcuna implicazione diretta sull'accertamento del reddito dello studio legale per il periodo fiscale 2002. Quand'anche l'autorità di tassazione avesse poi basato la tassazione per il periodo 1995/96 sul presupposto che i crediti in discussione erano stati ceduti alla Fondazione, neppure ciò basterebbe ad escludere l'imposizione dell'onorario per la curatela _____ fra le entrate dello studio. Si è visto come la giurisprudenza abbia addirittura ammesso che il fisco possa discostarsi dalla contabilità commerciale e fiscale, che è servita da fondamento per una tassazione passata in giudicato, se nei periodi fiscali successivi si verifica che i conti presentati erano in contrasto con disposizioni del diritto commerciale o tributario. Il principio della continuità del bilancio non si oppone cioè a rettifiche successive dei conti, per conformare la tassazione dei periodi fiscali seguenti al principio di capacità contributiva (v. supra, consid. 3.4.8. e giurisprudenza citata). Nel caso in esame, non occorre neppure giungere a conclusioni tanto estreme, per il semplice fatto che i ricorrenti non tengono una contabilità commerciale ed il principio della continuità del bilancio non è quindi applicabile. Inoltre, come già rilevato e come meglio si vedrà nelle considerazioni che seguono, la tassazione dei ricorrenti si è basata su un accertamento molto sommario, volendo entrambe le parti addivenire ad una convergenza, che non è tuttavia mai stata formalizzata in una transazione. 3.4.12. A proposito delle modalità con cui sono stati definiti gli elementi imponibili nella tassazione 1995/96, è vero che il calcolo degli attivi dello studio legale si basa sulla dichiarazione dei contribuenti, che avevano allegato alla stessa una tabellina che riassumeva la situazione patrimoniale dello studio legale; e fra gli attivi figurava "_____ per cessione". Ma il riconoscimento o meno della cessione dei crediti ed eventualmente della congruità del loro valore non ha avuto riflessi diretti sulla definizione degli elementi imponibili. Come visto, la principale preoccupazione dell'autorità di tassazione, piuttosto che di accertare esattamente gli elementi imponibili era quella di raggiungere un accordo complessivo con i contribuenti, per evitare un successivo contenzioso. A tale proposito, pare estremamente significativa – ed ancor più insolita – la motivazione che accompagna la decisione di tassazione: Il reddito e la sostanza imponibile sono stati decisi e definiti dall'autorità di tassazione dopo colloquio con il contribuente ed il suo rappresentante; il contribuente si è impegnato a non contestare tale decisione. Se la transazione si fosse fondata sul verbale del 18 maggio 1998, non sarebbe stato evidentemente necessario aggiungere la frase conclusiva, che si riferiva all'impegno del contribuente "a non contestare tale decisione". Ma proprio la presenza di quest'ultima precisazione dimostra quanto peso l'autorità di tassazione attribuisse alla "acquiescenza" dei contribuenti. Alla stessa conclusione conduce del resto anche quanto affermato dai ricorrenti. In particolare, nel corso dell'udienza tenutasi davanti alla Camera di diritto tributario, il loro _____, nell'intento di dimostrare che i funzionari dell'Ufficio di tassazione ed anche gli ispettori erano favorevoli alla conclusione della transazione – compresa la questione della cessione dei crediti –, ha affermato quanto segue: In quel contesto, gli ispettori avevano fatto presente che nel caso in cui non ci fosse stata adesione al principio di non ricorrere, avrebbero dovuto riprendere il lavoro di ispezione presso lo Studio legale. Ciò conferma che la tassazione in discussione non si è basata su un accertamento compiuto, bensì su una trattativa ispirata alla preoccupazione di evitare, da una parte, un "lavoro di ispezione" più approfondito e, dall'altra, probabili reclami e ricorsi.

Che la questione della cessione dei crediti ed ancor più la loro valutazione, in tale contesto, non abbia influenzato la definizione degli elementi imponibili, è piuttosto chiaro. Altrimenti detto, proprio perché la documentazione prodotta dai contribuenti non consentiva un accertamento esatto degli elementi imponibili, a meno di un laborioso esame della documentazione nello studio legale, non si può ritenere che vi sia stato un accertamento preciso dei crediti dello studio legale all'inizio ed alla fine del periodo di computo e che esso abbia influenzato il reddito imponibile e di conseguenza la sostanza imponibile dello studio. E, se in generale un simile accertamento preciso dei crediti è mancato, non si può neppure sostenere che vi sia stato proprio in relazione ai crediti che erano oggetto della cessione. Stando così le cose, si comprende perché l'autorità di tassazione non abbia formulato una riserva, come vorrebbero i ricorrenti e perché non abbia successivamente "seguito l'andamento delle pretese cedute, i relativi incassi e valutazioni". Né una diversa conclusione può discendere, come vorrebbero i ricorrenti, dalla circostanza che essi avrebbero ottenuto un ulteriore riconoscimento della cessione nel momento in cui la Divisione delle contribuzioni ha approvato "la richiesta di cessione per incasso alla _____". A parte il fatto che tale "approvazione" non è documentata da alcuno scritto, va comunque osservato che la conversazione che si è svolta in quella circostanza con l'autorità di tassazione non verteva evidentemente sulle modalità di imposizione dell'importo ricevuto bensì sugli eventuali effetti del "transito" di tale importo nei conti della _____, che beneficiava dell'esenzione fiscale. Né si può poi trascurare il fatto che il successivo 12 dicembre 2003 la Divisione delle contribuzioni avrebbe indirizzato ai ricorrenti la richiesta di informazioni e di documentazione che concerneva precisamente la questione dei crediti ceduti.

3.4.13. Le considerazioni che precedono permettono anche di rispondere alle censure proposte dai ricorrenti nello scritto del 12/15 gennaio 2007, ad integrazione dei ricorsi. Essi sostengono che, "se gli ispettori avessero, nella definizione della tassazione 95-96, voluto mantenere in essere presso il contribuente un accantonamento o una riserva per gli incassi futuri di pretese cedute, si vede subito che essi non l'hanno fatto chiedendo quelle modifiche contabili che tale soluzione richiedeva". In particolare, poiché i debitori alla fine del periodo fiscale ammontavano a fr. _____, se davvero l'autorità di tassazione avesse considerato l'importo ceduto come un accantonamento delcredere, ne consegue che avrebbe ammesso un accantonamento pari al _____% dei crediti. Gli argomenti dei ricorrenti potrebbero anche essere condivisi, se lo studio legale tenesse una contabilità commerciale o se almeno la tassazione si fosse basata su un'approfondita ispezione dei conti da parte dell'autorità fiscale, accompagnata da una ricostruzione precisa dei debitori al 31 dicembre 1994. Come si è constatato, invece, lo studio legale non tiene una contabilità commerciale ed ha raggiunto con l'autorità fiscale un accordo sugli elementi imponibili proprio allo scopo di evitare un'ispezione dei conti. Del resto, il solo dettaglio dei debitori presentato all'autorità di tassazione era quello che concerneva i crediti oggetto di cessione. Ma, aldilà di questi argomenti, resta poi sempre il fatto che l'effetto di cosa giudicata della tassazione 1995/96 non avrebbe in ogni caso ripercussioni sulla definizione del reddito aziendale del periodo fiscale 2002.

3.4.14. È ancora il caso di aggiungere che la pretesa di far dipendere l'esenzione dell'importo incassato nel 2002 dall'accettazione "senza riserve" della cessione dei crediti nell'ambito della tassazione per il periodo fiscale 1995/96 non può neppure essere fondata sul principio della buona fede. Come ricordato, infatti (v. supra, consid. 3.4.8.), l'affidamento del contribuente in un comportamento dell'autorità merita tutela solo se egli, basandosi su tale affidamento, ha compiuto "atti di disposizione che non potrebbe revocare senza

pregiudizio”. Nel caso in esame, gli atti di disposizione che i contribuenti avrebbero compiuto risalgono evidentemente ad un momento precedente a quello in cui l’ autorità avrebbe fatto sorgere l’ affidamento. Infatti, l’ autorità di tassazione ha potuto conoscere l’ esistenza del contratto di cessione solo con l’ inoltrato della dichiarazione fiscale 1995/96. 4. Perdite generate dalla gestione della “azienda agricolo-forestale _____” 4.1. Secondo i contribuenti, la gestione della loro azienda agricolo-forestale avverrebbe “secondo principi di tipo economico” e non avrebbe pertanto carattere di hobby. Le relative perdite, nella misura che segue, sarebbero quindi interamente deducibili dal loro reddito imponibile: _____ La ragione per cui negli ultimi due periodi fiscali (2003 e 2004) la perdita è stata chiesta in deduzione solo nella misura della metà è da ricercare nel fatto che nelle dichiarazioni fiscali di quei periodi l’ altra metà della perdita è stata aggiunta ai costi di manutenzione degli immobili di _____. 4.2. In caso di attività lucrativa indipendente sono deducibili le spese aziendali e professionali giustificate. Secondo l’ art. 26 cpv. 2 lett. b LT, vi rientrano in particolare le perdite effettive sul patrimonio aziendale, se sono state allibrate. Un’ analoga previsione è contenuta nell’ art. 27 LIFD. Occorre dunque, perché entri in considerazione una deduzione delle perdite, che le stesse si riferiscano al patrimonio aziendale, cosa che presuppone che si sia in presenza di un’ attività lucrativa. Dottrina e prassi parlano di “attività lucrativa indipendente” (*selbständige Erwerbstätigkeit*) quando essa si svolge in base ad una organizzazione propria, liberamente scelta, che si manifesta all’ esterno e si esercita per conto ed a rischio proprio del contribuente. Per lo più si richiede l’ impiego sia di lavoro sia di capitale (cfr. Reich , *Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, in: Knapp [a cura di], *Problèmes actuels de droit fiscal – Mélanges en l’ honneur du Professeur Raoul Oberson*, Basilea/Francoforte 1995, p. 121; Cagianut/Höhn , *Unternehmenssteuerrecht*, Berna 1986, p. 53; Reimann/Zuppinger/Schärner , *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, Vol. II, Berna 1971, p. 44). 4.3. In pratica, è però spesso difficile stabilire se una certa attività sia esercitata a fini di lucro o per mero “hobby” (cfr. Cagianut/Höhn , *op. cit.*, p. 59). Il tema è stato affrontato dalla giurisprudenza di diversi cantoni e dello stesso Tribunale federale. Il discrimine fra attività lucrativa e “hobby” è identificato nel movente dell’ attività stessa, cioè nella circostanza che l’ attività sia esercitata esclusivamente od almeno prioritariamente per il piacere che si trae dalla stessa, oppure invece esclusivamente o prioritariamente nella prospettiva del conseguimento di un reddito. Il problema pratico che discende da tale principio è evidentemente dato dal fatto che il criterio distintivo attiene alla sfera interiore della persona del contribuente, e si tratta dunque di una circostanza difficile da accertare; un ulteriore ostacolo risiede nel fatto che vi sono molteplici casi in cui hobby e professione si conciliano e la prevalenza è ora da una parte ora dall’ altra o manca del tutto. Si impone allora di ricorrere ad un secondo criterio distintivo, di carattere estrinseco. Poiché infatti è proprio della nozione di attività lucrativa che con la stessa si persegua un reddito, ne consegue che chi eserciti un’ attività che, col trascorrere del tempo, non solo non è proficua, ma richiede anche un dispendio, evidentemente lo farà per hobby. Il perseverare in un’ attività non redditizia, ma anzi costosa, ne dimostra la natura voluttuaria. Chi infatti esercita un’ attività con effettivi fini di lucro, normalmente, accorgendosi che la stessa continua a non dare alcun profitto, si convincerà dell’ inutilità di quanto intrapreso e vi rinuncerà. Naturalmente, non ogni singolo anno che si concluda con una perdita giustifica la conclusione che si tratta di un hobby; tale conclusione è giustificata solo quando, dopo un certo perdurare delle perdite, si deve presumere che un contribuente, che si prefiggeva il conseguimento di un profitto, avrebbe dovuto lasciarsi dissuadere dal prosieguo

dell'attività, a causa dell'insuccesso finanziario (StE 2001 B 23.1 n. 47; v. anche StE 1995 B 23.1 n. 30 = RF 50/1995 p. 382). È invece proprio della nozione di hobby che con tale attività non si persegue alcun reddito e normalmente di fatto non lo si consegue neppure. L'esistenza di un reddito rilevante, nel caso di un'attività designata come hobby, è per lo più indizio che non si tratta di un mero hobby bensì di una, frequentemente riscontrabile, mescolanza di hobby e attività lucrativa (cfr. Reich, op. cit., pp. 129-130).

4.4. Sulla base delle considerazioni che precedono, questa Camera ha avuto modo di negare la deduzione delle perdite fatte valere da un contribuente titolare di una scuderia con cavalli da concorso ippico, il cui esercizio era caratterizzato da costanti perdite (CDT n. 75 del 3 maggio 1993 in re H., citata da Soldini, Sulla distinzione tra attività aziendale o semplice hobby e tra sostanza aziendale e sostanza privata, in RDAT II-1993, p. 542 s.). Questa Camera ha invece usato particolare prudenza nel delimitare i criteri di distinzione fra attività artistica e hobby nel caso di un contribuente che esercita un'attività lucrativa, alla quale se ne affianca una artistica, in considerazione della particolarità dell'attività artistica, che può anche essere caratterizzata da una sproporzione manifesta fra la qualità intrinseca della creazione e i suoi risultati economici. Ha così concesso la compensazione delle perdite dell'attività artistica di uno scultore con i suoi redditi del lavoro di docente, nel caso in cui i guadagni conseguiti con la vendita delle sculture del contribuente sono sempre stati imposti, nei periodi precedenti (e pure, come accertato, nei periodi fiscali successivi) e, nel periodo fiscale in discussione nella sostanza imponibile era stato incluso un "attivo mobiliare dell'azienda" (CDT n. 80.98.00197 del 15 ottobre 1998 in RDAT I-1999 N. 4t).

4.5. In una sentenza del 4 giugno 2004 (StE 2004 B 23.1 n. 57), il Tribunale federale si è occupato proprio del caso di un'azienda agricola. Sebbene fosse costituita da una superficie di 13-14 ettari e disponesse di tre capanne alpine e alpeggi, e potesse pertanto apparire idonea, ad un esame obiettivo, a costituire una fonte di lucro redditizia, l'Alta Corte ha tuttavia ritenuto che il prolungato conseguimento di perdite giustificasse la presunzione che l'azienda in questione nella sua forma attuale non potesse essere gestita in modo redditizio ma costituisse una fonte durevole di perdite. Ciò escludeva l'intenzione di conseguire un utile. La cifra d'affari dell'azienda ammontava a circa fr. _____ all'anno ed impiegava un collaboratore a tempo pieno, che percepiva uno stipendio annuo di fr. _____. Le perdite dichiarate oscillavano fra fr. _____ e fr. _____. Il Tribunale federale ha anche escluso che una diversa conclusione potesse discendere dal fatto che vi fosse un interesse pubblico al mantenimento dell'azienda agricola; ha inoltre ritenuto irrilevante la circostanza, fatta valere dai ricorrenti, secondo cui le perdite sarebbero dipese esclusivamente dal fatto che essi non avevano diritto ai pagamenti diretti previsti dalla legge sull'agricoltura, a causa del superamento dei limiti di reddito dovuto alle entrate derivanti dalla gestione di un negozio. Nello stesso senso si era pronunciata, con sentenza del 18 marzo 1993 (StE 1995 B 23.1 n. 30), anche la Commissione di ricorso in materia fiscale del Canton Zurigo.

4.6. I contribuenti hanno prodotto in data 14 dicembre 2000 un "promemoria" concernente la "storia e impostazione economica dell'azienda agricolo-forestale _____". Dallo stesso si apprende che l'azienda "si basa su un accordo tra gli avv. _____ e la Fondazione di Famiglia, per cui la gestione dei terreni privati e di quelli della Fondazione è riunita, utili per metà per parte, disavanzi a carico delle 2 persone fisiche titolari della maggior parte dei terreni". Al momento dell'avvio dell'attività, era sembrata promettente la prospettiva di vendere il legname e di allevare "pecore di razza bergamasca e esotiche da pelliccia". Sin dall'inizio, dunque, l'azienda sarebbe stata "concepita secondo criteri economici e non di hobby". Sarebbero poi sopravvenuti diversi ostacoli (deperimento della

copertura lignea, invasione di robinia pseudoacacia, inasprimento della prassi forestale, infezione di brucellosi bovina, pianificazione del territorio ecc.), per cui i contribuenti si sarebbero visti obbligati a cercare un nuovo orientamento per la loro progettata attività. A loro avviso, quindi, “la presunzione della natura di hobby può riferirsi alle comode aziende del piano, ma non può valere (come presunzione) per aziende di montagna, come questa, che vogliono organizzarsi in modo economicamente sostenibile pur adempiendo a funzioni necessarie dal profilo regionale, del paesaggio, del regime delle acque, oltre che dal profilo della protezione dei terreni dall’inselvaticamento e dei boschi dall’incuria”. Al promemoria in questione i ricorrenti hanno allegato copie di lettere inviate nel corso degli anni all’ispettorato forestale, in relazione a domande di dissodamento, oltre ad una “proposta di ristrutturazione aziendale e utilizzazione delle superfici delle proprietà _____”, allestita nell’aprile 1983 dall’ing. _____ ed un “piano di gestione selvicolturale delle proprietà _____ ad _____ e _____”, redatto da un altro studio d’ingegneria nell’ottobre 1999. È inoltre agli atti un formulario intitolato “rilevazione della struttura aziendale agricola” (dell’Ufficio federale di statistica), dal quale risulta che l’azienda impiega due persone e dispone di superfici coltivate (fiori e patate), di prati naturali e bosco e che vi sono allevati conigli e galline. Dal conto economico 1996, per esempio, si evince che i costi principali sono costituiti dal personale (oltre _____ franchi, compresi contributi sociali e assicurazione), mentre i ricavi sono principalmente rappresentati dai proventi della vendita di prodotti e animali (circa _____ franchi).

4.7. La situazione descritta lascia chiaramente concludere che l’azienda agricola dei ricorrenti, in modo analogo a quanto verificato nel caso esaminato dal Tribunale federale, non è idonea ad essere gestita in modo redditizio ma costituisce una fonte durevole di perdite. Perdite che, del resto, con il trascorrere degli anni, non accennano minimamente a diminuire ma tendono semmai ad un leggero incremento. È evidente che non ha nessun senso economico retribuire un paio di persone per ricavare un importo irrisorio dalla vendita dei prodotti agricoli. Anche la tesi secondo cui le spese sarebbero rese necessarie dalla preoccupazione di proteggere da danni i comuni sottostanti non basta a giustificare una diversa conclusione. La lettura della documentazione prodotta potrebbe anche suggerire qualche ipotesi in merito all’avvio dell’attività agricolo-forestale. Il fatto che nei primi anni i contribuenti avessero chiesto l’autorizzazione per procedere al dissodamento potrebbe in effetti far pensare all’eventualità di una valorizzazione dei fondi forestali, in funzione o di uno sfruttamento agricolo o addirittura di uno sviluppo edilizio. Il successivo esito negativo di tali ipotesi potrebbe avere poi ridotto anche i programmi dei ricorrenti, che si sarebbero accontentati di mantenere la situazione esistente. Va anche sottolineato che non vi è una chiara delimitazione fra i costi che concernono i terreni appartenenti ai ricorrenti e quelli relativi invece ai fondi di proprietà della _____.

5. Valore locativo degli immobili di _____

5.1. Fra le altre contestazioni, una concerne il valore locativo degli immobili di _____, per il fatto che solo due case sarebbero abitabili. I ricorrenti hanno dichiarato un valore locativo di fr. _____, corrispondente al 6.5% del valore di stima ufficiale della casa _____ (fr. _____). Questo invece il calcolo fatto dall’autorità di tassazione (cfr. rapporto 19 ottobre 2005 dell’Ispettorato fiscale): Anni 1995/2001: valore di stima dei fabbricati _____ percentuale valore locativo 7.25% valore locativo fr. _____ arrotondato fr. _____ Anni 2002/2003: valore di stima dei fabbricati fr. _____ - valore di stima casa _____ (affittata) fr. _____ valore di stima fabbricati ad uso proprio fr. _____ percentuale valore locativo 7.25% valore locativo fr. _____ arrotondato

fr. _____ Anno 2004: valore di stima dei fabbricati fr. _____ - valore di stima casa _____ (affittata) fr. _____ - valore di stima casa _____ (affittata) fr. _____ valore di stima fabbricati ad uso proprio fr. _____ percentuale valore locativo 7.25% valore locativo fr. _____ arrotondato fr. _____ Siccome le case _____ (mapp. _____) e _____ (mapp. _____) sono state cedute in locazione, rispettivamente, dal 2003 e dal 2004, ci sono due possibilità: o non è vero che prima erano sfitte perché inabitabili (come sostengono i ricorrenti) oppure è vero ed allora i contribuenti devono avere sostenuto importanti costi per il rinnovo. Alla luce delle considerazioni che seguono (consid. 7), dovrebbe essere vera la seconda ipotesi: i contribuenti hanno investito oltre _____ di franchi per la ristrutturazione di case ad _____. Non si comprende allora perché l'autorità di tassazione abbia calcolato il valore locativo anche su immobili che verosimilmente erano sfitti, tanto più che le spese di manutenzione e gestione di tali oggetti non sono state ammesse in deduzione (cfr. consid. 6). È poi controversa anche la percentuale da applicare ai fini del calcolo del valore locativo: secondo i contribuenti, si applicherebbe il 6.5%, mentre per l'autorità di tassazione il 7.25%. In effetti, già per il periodo 2003B, la percentuale non dovrebbe essere il 7.25%, bensì il 6.5%. Anche su questo aspetto, le decisioni impugnate devono pertanto essere annullate e gli atti rinviati all'Ufficio di tassazione per ulteriori accertamenti.

6. Spese di manutenzione e amministrazione degli immobili

6.1. Premessa Con un'ulteriore censura, i ricorrenti contestano la misura delle deduzioni per spese di manutenzione e amministrazione degli immobili. Sostengono che l'autorità di tassazione non ha mai spiegato quali siano i costi non ammessi. A loro avviso, inoltre, la deduzione delle spese di manutenzione e amministrazione dovrebbe essere riconosciuta a prescindere dal reddito conseguito per la loro locazione.

6.2. Periodo fiscale 1997/98 Nel periodo fiscale 1997/98 (computo 1995/96), l'autorità di tassazione ha proceduto ad una rettifica di fr. _____ in media annua, in relazione alle spese di manutenzione immobiliari per le case di _____. Dagli atti non si comprende come si giustifichi la modifica in questione. Nel rapporto dell'Ispettorato fiscale del 19 ottobre 2005 si dice che "la deduzione in media annua per il periodo fiscale 1997/98 risulta di fr. _____ come da verbale di audizione del 19.10.2000 (Via _____ + Via _____)". Si tratta tuttavia, una volta ancora, di un verbale che non è stato firmato dai contribuenti e che quindi non ha effetti vincolanti. È invece stata aumentata da fr. _____ a fr. _____ la deduzione delle spese (forfetarie) relative agli immobili di _____. Ciò dipende dal fatto che il reddito è stato aumentato rispetto alla dichiarazione.

6.3. Periodo fiscale 1999/2000 Nel periodo fiscale 1999/2000 (computo 1997/98), l'Ufficio di tassazione ha proceduto alle seguenti rettifiche, in relazione alle spese di manutenzione immobiliari: - per la casa di Via _____ a _____: stralcio tassa di canalizzazione (rispettivamente, fr. _____ nel 1996 [?] e fr. _____ nel 1997); - per la casa di Via _____ a _____: stralcio tassa di canalizzazione (rispettivamente, fr. _____ nel 1996 [?] e fr. _____ nel 1997). Per il resto, la deduzione delle spese effettive per le case di Lugano è stata integralmente confermata, nella misura di fr. _____ in media annua. La legge tributaria consente la deduzione dai proventi della sostanza privata delle spese di manutenzione, dei premi di assicurazione e delle spese di amministrazione da parte di terzi (art. 31 cpv. 2 LT; per l'imposta federale, cfr. art. 32 cpv. 2 LIFD). Sono considerate spese di manutenzione quelle che, senza aumentare il valore dell'immobile, ne preservano lo stato, ne conservano l'uso e ne mantengono la redditività (cfr. CDT N. 262 del 28 agosto 1986; Bottoli, Lineamenti di

diritto tributario ticinese, 1977, p. 66; Känzig, Wehrsteuer, n. 161 ad art. 22 DIFD, p. 649; CDT N. 52 del 22 febbraio 1983, in RTT 1983 pag. 106). Non sono invece deducibili le spese di miglioria di beni patrimoniali (art. 33 lett. d LT; art. 34 lett. d LIFD). Queste spese sono infatti considerate degli investimenti: fra esse rientrano ad esempio i costi di allacciamento a una canalizzazione (cfr. ASA 41 p. 179 s.), i contributi pagati a un consorzio di bonifiche fondiarie (cfr. RTT 1973 p. 79 seg.) o ancora i contributi dovuti dal proprietario di un immobile per l'esecuzione di impianti di depurazione (cfr. CDT N. 262 del 28 agosto 1986; inoltre CDT N. 91/92 del 22 aprile 1992, in RDAT II-1993 n. 17t). Ne consegue che deve essere condivisa la decisione dell'autorità di tassazione di stralciare la tassa di canalizzazione, che non rientra fra le spese di manutenzione deducibili dal reddito.

6.4. Periodo fiscale 2001/2002 Analogamente, nel periodo fiscale 2001/2002 (computo 1999/2000), l'autorità di tassazione ha proceduto alle seguenti rettifiche, in relazione alle spese di manutenzione immobiliari: - per la casa di Via _____ a _____: stralcio tassa di canalizzazione (rispettivamente, fr. _____ nel 1999); - per la casa di _____ a _____: stralcio tassa di canalizzazione (rispettivamente, fr. _____ nel 1999 e fr. _____ + fr. _____ + fr. _____ nel 2000). Per il resto, la deduzione delle spese effettive per le case di Lugano è stata integralmente confermata, nella misura di fr. _____ in media annua.

6.5. Periodo fiscale 2003

6.5.1. Più complessa si presenta la situazione relativa al periodo fiscale 2003B (computo 2003). Per quanto attiene alla casa di _____ a _____, l'unica rettifica è consistita nello stralcio della tassa di canalizzazione (fr. _____), sicché l'importo delle spese è stato ridotto da fr. _____ a fr. _____. Quanto alla casa di _____ a _____, sono due le spese non ammesse: - la tassa di canalizzazione di fr. _____; - l'accantonamento dei costi di riscaldamento per il 2002 e il 2003 di fr. _____.-. Le spese sono così state ridotte da fr. _____ a fr. _____.-.

6.5.2. In relazione alle case di _____, le rettifiche sono le seguenti: - sono state stralciate le spese di manutenzione relative alle case _____ (fr. _____.-) e _____ (fr. _____.-); - è stato stralcio l'importo di fr. _____.-, costituito dalla metà della perdita relativa all'azienda agricolo-forestale. I ricorrenti suppongono che le spese per le case _____ e _____ siano state negate perché le case erano sfitte, ma ritengono che tale circostanza non giustifichi il rifiuto della deduzione forfetaria. Con una recente sentenza, il Tribunale federale ha chiarito che le spese di manutenzione degli immobili, rientrando fra i costi per il conseguimento del reddito, sono deducibili a prescindere dall'ammontare del reddito a cui si riferiscono; infatti, la nozione di reddito globale degli articoli 7 e seguenti della legge federale sull'armonizzazione (LAID) non esige una simmetria perfetta fra il reddito e le spese dedotte a titolo di spese per il suo conseguimento. Ammettere la deduzione delle spese di manutenzione solo fino a concorrenza del valore locativo equivarrebbe a trattare il reddito della sostanza immobiliare e le spese per il suo conseguimento in modo diverso rispetto ad altre forme di reddito e di deduzione, senza che una tale differenza si giustifichi. Il Tribunale federale ha tuttavia precisato che ciò vale solo per le spese effettive; se il contribuente opta per il sistema più semplice del forfait, non vi ha diritto, mancando un reddito. Ciò è connaturato a tale modalità di deduzione, che può comportare delle disuguaglianze a favore o a sfavore del contribuente, disuguaglianze che possono d'altronde compensarsi sulla durata (DTF 133 II 287). Nella fattispecie, si deve ritenere che la ragione della mancata locazione della casa _____ di _____ sia da ricercare nei lavori di ristrutturazione in corso (cfr. consid. 7), che si sono protratti dal 1997 al 2002 e che vanno manifestamente aldilà della

nozione di “manutenzione”, ma per la loro importanza assurgono senz’altro a migliorie. Non si capisce allora perché i ricorrenti abbiano chiesto la deduzione del forfait, che sarebbe comunque esclusa in mancanza di un reddito immobiliare imponibile. Va anche detto che l’Ufficio di tassazione ha peraltro imposto il valore locativo delle case sfitte, che dovrebbe essere stralciato (v. supra, consid. 5). 6.5.3. Per quanto concerne invece la perdita derivante dalla gestione della masseria, non dovrebbe esserci molto da aggiungere, rispetto a quanto già esposto al consid. 4. I terreni appartenenti alla masseria non danno luogo ad alcun reddito, anzi, come detto, comportano solo perdite. Inoltre, le spese per la manutenzione dei giardini sono escluse dal novero dei costi deducibili. 6.6. Periodo fiscale 2004 Simile la situazione del periodo fiscale 2004. Per quanto attiene alla casa di Via _____ a _____, l’unica rettifica è consistita nello stralcio della tassa di canalizzazione (fr. _____), sicché l’importo delle spese è stato ridotto da fr. _____ a fr. _____. Quanto alla casa di via _____ a _____, è stato stralciato solo l’accantonamento dei costi di riscaldamento per il 2002 e il 2003 di fr. _____. Le spese sono così state ridotte da fr. _____ a fr. _____. In relazione alle case di _____, le rettifiche sono le seguenti: - sono state stralciate le spese di manutenzione relative alla casa _____ (fr. _____); - è stato stralciato l’importo di fr. _____, costituito dalla metà della perdita relativa all’azienda agricolo-forestale. Valgono pertanto le considerazioni proposte al consid. 6.5., con riferimento al periodo fiscale 2003. 6.7. Conclusione In conclusione, anche per quanto concerne le spese di manutenzione e gestione degli immobili vi sono le condizioni perché gli atti siano rinviati all’autorità di tassazione per una nuova decisione. In particolare, deve essere chiarito se si giustifichi la rettifica della deduzione delle spese per il periodo fiscale 1997/98 per le case di _____ (consider. 6.2.). Per il resto, le decisioni devono essere confermate. 7. Interessi passivi (credito di costruzione) 7.1. I ricorrenti postulano pure la deduzione integrale degli interessi passivi fatti valere, compresa cioè la parte considerata dall’autorità di tassazione come costo d’investimento. In effetti, l’Ufficio di tassazione ha ripreso i seguenti importi, considerandoli interessi su conto di costruzione: _____. Gli interessi non ammessi dall’autorità fiscale si riferiscono ad un “conto costruzione” presso la Banca _____. Trattandosi di restauri nel nucleo protetto di un villaggio, i ricorrenti ritengono che tutti gli interessi dovrebbero essere dedotti dal reddito imponibile. 7.2. Secondo l’art. 33 cpv. 1 lett. a LIFD, come pure secondo l’art. 32 cpv. 1 lett. a LT di identico tenore, gli interessi maturati su debiti privati sono dedotti dai proventi fino a concorrenza dei redditi da sostanza imponibili e di ulteriori fr. _____. Per interessi privati, la giurisprudenza del Tribunale federale intende principalmente i compensi che sono versati dal debitore ad un terzo per la concessione di una somma di denaro o di un capitale messo a sua disposizione, nella misura in cui tale compenso è conteggiato in percentuale in base al tempo ed in proporzione al capitale (ASA 61 254 = StE 1992 B 27.2 N. 12; Locher, Kommentar zum DBG, vol. I, Therwil/Basilea 2001, n. 3 ad art. 33, pag. 814; Reich, in: Zweifel/Athanas [a cura di], op. cit., n. 33 ad art. 9, p. 172). 7.3. L’art. 34 lett. d LIFD e l’art. 33 lett. d LT dispongono che non possono essere dedotte le spese d’acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali. Determinante è pertanto sapere se gli interessi di costruzione siano da considerarsi interessi passivi deducibili nella tassazione ordinaria oppure costi di investimento deducibili nella tassazione sull’utile immobiliare. La giurisprudenza del Tribunale federale ha più volte precisato che gli interessi di costruzione devono essere considerati per l’IFD una spesa finanziaria legata all’acquisto dell’immobile e che pertanto devono essere qualificati come spese per

l'acquisto di un bene patrimoniale non deducibili in virtù dell'art. 34 lett. d LIFD. Essi non possono quindi essere parificati a semplici interessi ipotecari (ASA 57 655; ASA 60 191 = RF 1991 461). Gli interessi sul credito di costruzione costituiscono infatti un costo di costruzione dell'immobile, ovvero una spesa d'investimento che non provoca una diminuzione della sostanza, bensì contribuisce a creare o a sviluppare una nuova fonte di reddito. In particolare gli interessi di costruzione concorrono a creare una plusvalenza che si manifesta nel valore complessivo dell'immobile (ASA 57 657; ASA 60 194 e riferimenti). In virtù del loro rapporto tecnico, economico e temporale con un progetto di costruzione, gli interessi sui crediti di costruzione rappresentano dunque dei costi di investimento (Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 127; Locher , op. cit. , n. 16 ad art. 33 LIFD).

7.4. L'opinione espressa dal Tribunale federale è condivisa dalla maggioranza dei cantoni (Stadelmann , Die steuerliche Behandlung von Baukreditzinsen in der Schweiz, in: RF 1992 p. 119), ed è stata espressamente fatta propria, ad esempio, dalla Commissione cantonale di ricorso del Canton Friburgo, con approfondito giudizio del 2 febbraio 1990 (RF 1994 p. 91). Anche la giurisprudenza di questa Camera ha sempre trattato gli interessi di costruzione alla stregua di un costo di costruzione. Costante la giurisprudenza su questo tema in materia di vecchia legge per l'imposta sul maggior valore immobiliare, che sempre ha considerato gli interessi di costruzione quale spesa di miglioria deducibile secondo l'art. 9 cpv. 1 LIMVI (Rep. 1973 299; RTT 1970 55 s.; CDT n. 701 del 26 ottobre 1972 in re L.G.; CDT n. 23/91 in re R.W.; CDT n. 362/90 in re S.N.; CDT n. 275 del 31 ottobre 1991 in P.G.). Non diversamente nell'ambito dell'imposta sugli utili immobiliari, che dal 1° gennaio 1995 ha sostituito la LIMVI (Soldini/Pedroli , L'imposizione degli utili immobiliari – Commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, Lugano 1996, p. 259-261). Nei giudizi in materia di imposta cantonale sul reddito (CDT n. 9 dell'11 febbraio 1993 in re C. E.; CDT n. 41/94 del 14 aprile 1994 in re M. C.), questa Camera ha confermato la natura giuridica degli interessi di costruzione, negandone la deduzione in quanto riflesso speculare della deducibilità degli interessi di costruzione dal maggior valore imponibile mediante l'imposta sul maggior valore immobiliare.

7.5. Questa Camera ha inoltre avuto modo di precisare che la natura degli interessi di costruzione non può essere fatta dipendere dalla loro configurazione formale, ad esempio dal ricorso a un prestito garantito da cartella ipotecaria già esistente, a un credito assistito da pegno mobiliare, al piccolo credito, al prestito tra parenti, ecc. Determinante è che la spesa sia finalizzata all'acquisto e alla costruzione dell'immobile, in stretta correlazione tecnica, economica e temporale con la costruzione. In questo senso si è espresso pure il Tribunale federale (StE 1996 B 27.2 n. 18 = ASA 65 p. 750 = RDAF 53/1997 p. 607), il quale ha ritenuto ininfluyente che l'acquisto di un terreno da un lato e la demolizione dell'edificio esistente e la nuova costruzione dall'altro siano stati finanziati mediante due diversi atti giuridici, poiché gli interessi maturati sui crediti assumono nella loro totalità carattere di spese di costruzione. Quanto precede consente anche di chiarire il momento in cui avviene il consolidamento del credito di costruzione. Per sottrarlo all'alea di circostanze esterne, quali ad esempio i ritardi nella liquidazione dei conti da parte dell'architetto, intralci burocratici all'ottenimento del permesso di abitabilità ecc., il consolidamento deve essere fatto intervenire al termine dei lavori di costruzione o di ristrutturazione (ASA 60 194, consid. 2b; Sentenza del Tribunale fiscale del Canton Neuchâtel del 18 giugno 2003, in: RJN 2003 p. 349).

7.6. Nel rapporto del 19 ottobre 2005 dell'Ispettorato fiscale, si spiega che dal 1996 al 2002 sono stati effettuati "investimenti sulle particelle di _____", grazie ad un

finanziamento concesso dalla Banca _____ mediante conto di costruzione. Il conto sarebbe poi stato consolidato in ipoteca il 18 luglio 2002, quando il capitale ammontava a fr. _____. Va rilevato peraltro che il valore dell'investimento, durante i periodi fiscali in questione, è stato imposto in aggiunta ai valori di stima degli immobili su cui gli stessi venivano effettuati, e cioè: _____. Gli investimenti dovrebbero riferirsi alle case di _____ (casa _____ e casa _____), poi cedute in locazione. Le opere in questione sono state dunque considerate investimenti (e non manutenzione) dagli stessi contribuenti, che non solo non hanno chiesto la deduzione dei costi stessi a titolo di spese di manutenzione immobiliari, ma hanno anche accettato l'imposizione del valore dell'investimento, ai fini del calcolo della sostanza imponibile. È pertanto ineccepibile la decisione dell'Ufficio di tassazione di negare la deduzione degli interessi, considerandoli costi di investimento. La questione della deduzione degli interessi è del resto strettamente legata a quelle dell'imposizione del valore locativo (consid. 5) e della deduzione delle spese di manutenzione (consid. 6). Fino al termine dei lavori di ristrutturazione, le _____, non hanno prodotto alcun reddito; coerentemente, non dovrebbe neppure essere chiesta peraltro la deduzione (forfetaria) delle spese di manutenzione. 8. Spese processuali e ripetibili L'esito del ricorso è differenziato: in parte, le decisioni impugnate sono annullate e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per ulteriori accertamenti e per nuove decisioni; in parte, il ricorso è respinto; infine, vi è anche una parziale modifica delle decisioni su reclamo nel senso di un ritorno alle decisioni di tassazione precedenti. Ciò si riflette anche sull'attribuzione delle spese processuali, poste a carico dei ricorrenti nella misura di due terzi. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità per ripetibili, calcolata nelle stesse proporzioni. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. Le decisioni impugnate sono annullate e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per ulteriori accertamenti e per nuove decisioni in relazione: - alla definizione del reddito aziendale dello studio legale; - alla definizione del valore locativo degli immobili di _____; - alla definizione delle spese di manutenzione degli immobili di _____ per il periodo fiscale 1997/98. 1.2. La Fondazione _____ è imposta "per trasparenza". 1.3. Il ricorso è respinto per quanto attiene: - alla deduzione delle perdite dell'azienda agricolo forestale _____ - alla deduzione degli interessi passivi sul credito di costruzione. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 10'000.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 2'000.- per un totale di fr. 12'000.- sono a carico dei ricorrenti nella misura di due terzi (fr. 8'000.-). Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 3'000.- per ripetibili. 3. 3.1. Contro il presente giudizio, nella misura in cui si riferisce all'imposta imposta federale diretta è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 82 ss. LTF). 3.2. Nella misura in cui si riferisce all'imposta cantonale per i periodi 2001/2002, 2002 (imposta annua intera), 2003 e 2004 contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico, per quanto concerne "una materia disciplinata nei titoli da secondo a quinto e sesto, capitolo 1" della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - ; - ; - ; - . Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: _____ Il segretario: _____