

TI_GERICHTE 80.2008.79 vom 25. Januar 2006

TI Tribunale d'appello, 2006-01-25, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2008.79_d20060125

FR: TI_GERICHTE 80.2008.79 du 25 janvier 2006

IT: TI_GERICHTE 80.2008.79 del 25 gennaio 2006

Regeste

Doppia imposizione intercantonale: assoggettamento limitato, proprietario di immobili, compensazione perdita proveniente da vendita di un immobile in altro cantone

Erwägungen

E. 1

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

E. 2.1

In primo luogo, va detto che i ricorrenti riconoscono che la motivazione della decisione impugnata, nella misura in cui si riferisce alla modalità adottata per la ripartizione intercantonale degli interessi passivi, è conforme alla giurisprudenza del Tribunale federale.

E. 2.2

In effetti, con la sentenza del 3 novembre 2006 (pubblicata in DTF 133 I 19), il Tribunale federale ha modificato la propria giurisprudenza in materia di doppia imposizione intercantonale nel caso di commercianti professionali di immobili. In base alla giurisprudenza precedente, la ripartizione degli interessi passivi avveniva per oggetto anziché, come in generale, per quote. Tali interessi andavano poi dedotti dai redditi immobiliari correnti oppure, se gli immobili non producevano reddito, attivati come costi di investimento. In tal modo, la deduzione avveniva quindi solo nel cantone di situazione dell'immobile (cfr., tra tante, DTF 111 Ia 318 consid. 4a; cfr. anche DTF 133 I 19 consid. 3, con rinvii). Nella sentenza del 3 novembre 2006, il Tribunale federale ha considerato che questo metodo di ripartizione poteva risultare adeguato in un'epoca in cui il mercato immobiliare era costantemente redditizio. In effetti, dal profilo economico comportava un riporto, rispettivamente una compensazione differita della deduzione, nel senso che gli interessi passivi venivano pagati durante diversi anni prima di poter essere dedotti. L'evoluzione del mercato negli anni '90 ha tuttavia mostrato che i prezzi degli immobili possono regredire anche su un lungo periodo. Non vi è pertanto più la garanzia che gli interessi passivi attivati possano con tutta probabilità essere recuperati al momento della

vendita dell'immobile. Al contrario, questo sistema può condurre ad una perdita di ripartizione definitiva, nel senso che il contribuente si trova privato della possibilità di dedurre in un secondo tempo tutti o parte degli interessi passivi pagati e risulta quindi imposto durante gli anni in questione su un reddito più elevato di quello concretamente realizzato. Per questi motivi - e tenuto conto anche della giurisprudenza più recente, mirata ad evitare perdite di ripartizione (cfr. DTF 133 I 19 consid. 6.2, con riferimenti a DTF 132 I 220, 131 I 285 e 131 I 249) - il Tribunale federale ha ritenuto di dover abbandonare la prassi fin lì applicata (DTF 133 I 19 consid. 6.1 e 6.2). Quale nuova regola, al fine di rispettare il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.) e garantire che nei rapporti intercantionali gli interessi passivi siano, nel complesso, integralmente deducibili, questa il Tribunale Federale ha considerato equo e praticabile estendere la ripartizione per quote degli interessi passivi proporzionalmente alla localizzazione degli attivi (cfr. anche sentenza del Tribunale federale del 28 luglio 2008, n. 2C_156/2008, in RtiD I-2009 n. 18t).

E. 2.3

Seguendo tale prassi, l'autorità di tassazione ha ripartito la totalità degli interessi passivi pagati dai ricorrenti nei due periodi fiscali litigiosi, in proporzione al valore degli attivi ovunque posti. Diversamente ha invece proceduto l'amministrazione delle contribuzioni del Canton _____, che ha applicato il metodo precedentemente in vigore ed ha ripartito così gli interessi passivi seguendo il metodo per oggetto.

E. 3.1

Come accennato, gli insorgenti rimproverano tuttavia all'Ufficio di tassazione di non aver tenuto conto delle loro ulteriori censure contenute nei reclami. In particolare, essi sottolineano che, dalle decisioni di tassazione notificate loro dall'autorità fiscale del cantone di domicilio, risulta che non hanno conseguito alcun reddito nei due periodi fiscali in discussione, ma al contrario hanno subito rilevanti perdite. Di tale circostanza avrebbe dovuto tener conto, a loro avviso, anche il fisco ticinese.

E. 3.2

Sebbene non sia affermato in modo del tutto esplicito, con questa censura i ricorrenti invocano il divieto di discriminazione, che si ricava a sua volta dall'art. 127 cpv. 3 Cost. Come si è già ricordato, dal divieto di doppia imposizione intercantonale discende anche il principio secondo cui un contribuente assoggettato all'imposta in diversi cantoni non può essere imposto su un reddito o un utile superiore al suo reddito o utile netto globale. Secondo la giurisprudenza in vigore fino a qualche anno fa, questa regola era tuttavia limitata dal principio per cui la proprietà immobiliare è imponibile esclusivamente nel luogo di situazione dell'immobile. Il cantone di situazione non era pertanto obbligato a dedurre le perdite subite nel cantone di sede o in altri cantoni dove c'erano stabilimenti d'impresa. In particolare, non era tenuto a compensare tali perdite con gli utili immobiliari (plusvalenza o utile contabile) provenienti dalla cessione dell'immobile. Le perdite di ripartizione che potevano derivarne erano ammissibili e non violavano il divieto della doppia imposizione (DTF 132 I 220 consid. 4.1; 131 I 285 consid. 3.2, 249 consid. 6.2; 116 Ia 127 consid. 2b; 111 Ia 120 consid. 2a; Locher/Ghiringhelli, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale*, Lugano, 2003, p. 43 ss., con rinvii). Con la sentenza del 19 dicembre 2004 (pubblicata in DTF 131 I 249), il Tribunale federale ha tuttavia modificato anche questa giurisprudenza. Esso ha ritenuto che il diritto del cantone di situazione di tassare gli utili

realizzati su immobili aziendali non può permettere al medesimo di ignorare la situazione generale dell'azienda e di imporre integralmente l'utile immobiliare anche quando la società chiude complessivamente in perdita (DTF 131 I 249 consid. 6.3). Già nella sentenza menzionata la regola della deducibilità delle perdite in altri cantoni è stata ritenuta applicabile agli immobili aziendali non solo di commercianti professionali di immobili, ma, in generale, di tutte le società intercantionali, nel senso del diritto in materia di doppia imposizione (DTF 131 I 249 consid. 6.5). Nel medesimo intento di evitare perdite di ripartizione, lo stesso principio è poi stato coerentemente applicato anche agli immobili destinati all'investimento di capitali di una persona fisica (DTF 131 I 285 consid. 4.1) e di una persona giuridica (RtiD I-2009 n. 18t consid. 6.3. e rinvii).

E. 3.3

Basandosi su questa giurisprudenza, la Conferenza fiscale svizzera ha emanato il 15 marzo 2007 la circolare n. 27 concernente "l'eliminazione delle perdite di ripartizione nel diritto intercantonale". In questa circolare riassume le nuove regole e propone ulteriori principi di ripartizione (cfr. Locher, La recente giurisprudenza del Tribunale federale sul divieto di discriminazione nel diritto fiscale intercantonale, in RtiD I-2008 p. 176). Il contenuto principale della circolare può essere così riassunto: · una compensazione è effettuata in primo luogo all'interno della stessa sovranità fiscale (eccezione: interessi passivi: quando gli interessi passivi ripartiti secondo la situazione degli attivi superano il reddito da sostanza in questo cantone l'eccedenza è da sopportare dai cantoni dove esiste ancora reddito da sostanza); · se una compensazione all'interno della stessa sovranità fiscale (cantone) non è possibile, questo elemento negativo (perdita, eccedenza delle spese risp. eccedenza totale di interessi passivi) è da sopportare: o persone fisiche: § dal domicilio fiscale principale (a carico di altri redditi e sussidiariamente a carico del reddito da sostanza); però le perdite e le eccedenze di spese degli immobili destinate all'investimento di capitale della sostanza aziendale sono da compensare in primo luogo con il reddito aziendale; d'altra parte le perdite d'esercizio sono da compensare in primo luogo con il reddito e utile degli immobili destinati all'investimento di capitale della sostanza aziendale; § sussidiariamente altri domicili fiscali accessori (luogo dell'attività aziendale, inclusi gli stabilimenti d'impresa risp. altri immobili destinati all'investimento di capitale se gli interessi passivi non hanno assorbito il reddito); § in ultimo utili immobiliari degli immobili aziendali; o persone giuridiche: § il risultato d'esercizio (da ripartire per quote); § sussidiariamente altri redditi da immobili destinati all'investimento di capitale; § in ultimo utili immobiliari (in primo luogo a carico dell'utile contabile e poi a carico dell'incremento di valore).

E. 4.1

Venendo al caso concreto, agli atti sono reperibili le decisioni dell'autorità fiscale del cantone di domicilio dei ricorrenti, ed in particolar modo le ripartizioni intercantionali degli elementi imponibili ad esse allegate. Da tali documenti risulta che, nei periodi fiscali in esame, gli insorgenti hanno subito delle perdite di rilievo, considerando la situazione globalmente. Nel dettaglio, la perdita del periodo fiscale 2003 è stata globalmente di fr. 1'985'119.- e quella del periodo 2004 di fr. 1'711'343.-. Non si comprende allora come la ripartizione intercantonale intrapresa dall'autorità fiscale ticinese presenti invece una situazione globale tanto diversa, se è vero che il reddito complessivo del 2003 è stabilito in fr. 612'200.- e quello del 2004 in fr. 554'000.-. La differenza è verosimilmente determinata principalmente dalla perdita relativa ad un'operazione immobiliare effettuata nel Canton _____ (consorzio " _____ " a _____).

E. 4.2

Da quanto precede risulta che le decisioni sulla ripartizione intercantonale degli elementi imponibili allestite dalle autorità fiscali ticinese e _____ sono incongruenti. In particolare, il fisco del cantone di domicilio ha proceduto alla ripartizione degli interessi passivi seguendo ancora il metodo oggettivo, mentre l'autorità ticinese ha seguito il metodo proporzionale, conformandosi alla più recente giurisprudenza del Tribunale federale. Inoltre, la decisione del cantone di domicilio dei contribuenti ha preso in considerazione la rilevante perdita relativa ad un'operazione immobiliare, della quale in verità si sa ben poco, ma che ha inciso in modo determinante sul risultato complessivo. Tale aspetto diviene decisivo, alla luce della nuova giurisprudenza dell'Alta Corte in relazione al divieto di discriminazione ricavato dall'art. 127 cpv. 3 Cost. Se, infatti, anche il cantone di situazione dell'immobile ha l'obbligo di tener conto della situazione complessiva del contribuente, si impone indubbiamente una verifica della natura della perdita in discussione e delle sue proporzioni. È dunque necessario che l'Ufficio di tassazione proceda ad una nuova ripartizione intercantonale degli elementi imponibili, dopo aver verificato le indicazioni relative alla perdita in questione. Nella nuova ripartizione intercantonale dovranno altresì essere considerati gli altri cantoni concorrenti, che ancora dispongono di base imponibile (in particolare, il Canton _____).

E. 5

Le decisioni impugnate sono conseguentemente annullate e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per nuove decisioni, conformemente alle indicazioni che precedono. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Le decisioni su reclamo dell'11 giugno 2008 sono annullate e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione di _____ per nuove decisioni. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (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 Il presidente: II
segretar io :