

# **TI\_GERICHTE 80.2009.143 vom 26. August 2009**

TI Tribunale d'appello, 2009-08-26, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2009.143](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.143)

FR: TI\_GERICHTE 80.2009.143 du 26 août 2009

IT: TI\_GERICHTE 80.2009.143 del 26 agosto 2009

## **Regeste**

Imposta sugli utili immobiliari: compensazione utile immobiliare con perdita d'esercizio, parità di trattamento con imprese intercantonali, solo se tassazione ordinaria esecutiva

## **Erwägungen**

### **E. 1**

La ricorrente è stata sciolta in seguito a fallimento. La legittimazione ad impugnare una decisione fiscale passa pertanto all'amministrazione del fallimento (cfr. p. es la sentenza CDT n. 80.97.0115 del 3 settembre 1997 e dottrina citata). Il ricorso, interposto dall'amministratore speciale del fallimento, è conseguentemente ricevibile in ordine.

### **E. 2.1**

Lo Stato preleva un'imposta sugli utili immobiliari, il cui oggetto è rappresentato dai guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà di immobili o di parti di esso (art. 123 LT). Il tributo sugli utili immobiliari rientra pertanto nella categoria delle imposte sul reddito; non si tratta tuttavia di un'imposta generale sul reddito bensì di una speciale, poiché colpisce solo una parte del reddito della persona assoggettata. Per il fatto che l'imposta grava sull'immobile trasferito, senza che entri in considerazione la complessiva capacità contributiva del soggetto dell'imposta, il tributo in esame si configura come imposta reale (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. 59).

### **E. 2.2**

L'utile imponibile corrisponde alla differenza tra il valore di alienazione e il valore di investimento. Quest'ultimo si compone a sua volta del valore di acquisto e dei costi di investimento (art. 128 cpv. 1 LT). Tuttavia, se l'alienante è stato proprietario dell'immobile per più di venti anni, può chiedere che il valore di stima vigente venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di investimento fino a tale data.

### **E. 2.3**

L'art. 134 cpv. 4 e 5 LT prevede quanto segue:

### **E. 4**

Le perdite e gli utili derivanti da alienazioni di quote di comproprietà o di proprietà per piani in un unico immobile oppure di case a schiera facenti parte di un unico complesso immobiliare possono essere compensati a condizione che si riferiscano alle alienazioni avvenute entro l'anno dal rilascio del primo permesso di abitabilità anche parziale. Per la determinazione delle perdite compensabili l'autorità fiscale stabilisce d'ufficio il valore d'alienazione quando il prezzo indicato dalle parti è manifestamente inferiore al valore

reale. Le perdite compensate non possono essere fatte valere nell'imposta ordinaria sul reddito e sull'utile.

#### **E. 4.1**

Stabilito che il diritto della doppia imposizione intercantonale non è applicabile alla fattispecie in esame, resta da verificare se, come sostenuto dall'insorgente, il principio di uguaglianza e quello di capacità contributiva non impongano tuttavia di ammettere la compensazione delle perdite con l'utile immobiliare soggetto all'imposta speciale.

#### **E. 4.2**

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, in materia di diritto tributario il principio della parità di trattamento (art. 8 cpv. 1 Cost.) è concretizzato da quello della generalità e dell'uguaglianza dell'imposizione, così come da quello della proporzionalità dell'onere fiscale, che dev'essere adeguato alla capacità economica del singolo contribuente (DTF 126 I 76 consid. 2a e riferimenti). Sempre in ambito tributario, il legislatore cantonale dispone, nei limiti posti dalla Costituzione, di una larga libertà d'azione. Il principio di uguaglianza non è perciò leso quando il legislatore adotta delle soluzioni che non seguono in ogni aspetto uno specifico schema di ordine giuridico, economico o finanziario (DTF 126 I 76 consid. 2a; 116 Ia 321 consid. 3f). Anche il rispetto del principio dell'imposizione secondo la capacità economica del singolo contribuente non impone che le situazioni paragonabili siano necessariamente identiche sotto ogni aspetto, ma la loro similitudine va stabilita per quel che riguarda i fatti pertinenti per la decisione da prendere (DTF 126 I 76 consid. 2a e richiami).

#### **E. 4.3**

Come ricordato dall'autorità fiscale nelle osservazioni del 2 ottobre 2009 al ricorso, il Tribunale federale ha avuto modo di ritenere conforme ai principi costituzionali menzionati la normativa del Canton Zurigo, che assoggetta all'imposta sugli utili immobiliari i guadagni conseguiti da imprese, senza consentir loro di compensarli con eventuali perdite (cfr. sentenza del 1° settembre 2003, n. 2P.75/2003, in StE 2004 B 44.13.7 n. 18). In tale contesto, l'Alta Corte ha ricordato che in dottrina è controverso se la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID) imponga di compensare le perdite relative alla sostanza commerciale con gli utili conseguiti con l'alienazione di immobili commerciali. Secondo il Tribunale federale, tuttavia, i cantoni che hanno adottato il cosiddetto sistema monistico per l'imposizione degli utili immobiliari non sono tenuti ad ammettere una compensazione delle perdite né in base alla LAID né per i principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva. Per quanto concerne, in particolar modo, gli aspetti di costituzionalità del sistema monistico zurighese, la Corte federale ha ritenuto che la scelta del legislatore cantonale, di assoggettare ad un'imposta sugli utili immobiliari di carattere reale tutti i guadagni provenienti dall'alienazione di immobili, sia giustificata da motivi validi. Nella sentenza si accenna, in particolare, alla preoccupazione di imporre con la stessa aliquota per tutti i contribuenti l'incremento di valore "immeritato", che deriva cioè da misure infrastrutturali e pianificatorie della collettività. Si vuole in tal modo far sì che una parte delle prestazioni della collettività vengano restituite a quest'ultima, come auspicato anche dall'art. 5 della Legge federale del 22 giugno 1979 sulla pianificazione del territorio (LPT; RS 700). Il Tribunale federale ha aggiunto anche che non è arbitrario commisurare gli utili immobiliari in modo oggettivo, cioè tenendo conto della sola plusvalenza relativa all'immobile e non anche dell'insieme

della capacità contributiva del contribuente. Ciò sarebbe del resto connaturato ad un'imposta sugli utili immobiliari strutturata nella forma di un'imposta reale. Inoltre, è il legislatore federale stesso che ha attribuito a quello cantonale anche la possibilità di sottoporre gli utili provenienti dalla vendita di immobili commerciali allo stesso trattamento di quelli relativi agli immobili privati (cosiddetto sistema monistico). Donde la conclusione che, se ciò non è previsto dalla legge, i principi generali non impongono certamente di ammettere una compensazione delle perdite con gli utili immobiliari nell'ambito della sostanza commerciale, introducendo fra l'altro una diversa disciplina rispetto a quella prevista per la sostanza privata (cfr. StE 2004 B 44.13.7 n. 18, in particolare consid. 4).

#### **E. 4.4**

I principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva non impongono pertanto ai cantoni di prevedere una compensazione delle perdite dell'impresa con gli utili immobiliari della stessa. Tale conclusione è stata tuttavia adottata dal Tribunale federale nel 2003, cioè l'anno prima dell'importante sentenza che ha esteso il campo d'applicazione del divieto di discriminazione ricavato dall'art. 127 cpv. 3 Cost. In quel momento, cioè, la stessa regola, che esclude la compensazione delle perdite, trovava applicazione anche nei rapporti intercantionali, in virtù del principio per cui la proprietà immobiliare è imponibile esclusivamente nel luogo di situazione dell'immobile. Come ricordato in precedenza (v. supra, consid. 3.2.), 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. Ora, la successiva, rilevante, evoluzione giurisprudenziale impone di riesaminare le conclusioni cui è pervenuto il Tribunale federale nel 2003. Come pure è già stato rilevato (v. supra, consid. 3.4. in fine), proprio nella sentenza con cui ha modificato la propria giurisprudenza in materia di doppia imposizione intercantionale l'Alta Corte ha attribuito ai singoli cantoni il compito di provvedere, nel caso concreto oppure mediante regole generali ed astratte, ad evitare che imprese puramente cantonali siano discriminate rispetto alle imprese intercantionali (DTF 131 I 249 consid. 6.4).

#### **E. 4.5**

In tale contesto, altri cantoni che conoscono il sistema monistico di imposizione degli utili immobiliari hanno già preso iniziative, nella forma di modifiche legislative o in quella di un adeguamento giurisprudenziale. Il cantone più importante, fra quelli che applicano il sistema monistico – non per niente chiamato anche sistema zurighese – pare restio a conformarsi alla nuova prassi vigente nei rapporti intercantionali. Proprio per non modificare la disciplina dell'imposizione degli utili immobiliari all'interno del cantone, l'autorità fiscale zurighese sembra intenzionata a rifiutarsi di applicare anche la circolare n. 27 della Conferenza fiscale svizzera, che ha recepito la nuova giurisprudenza in materia di doppia imposizione (cfr. Denner/Frei, *Interkantonale Verlustverrechnung bei Immobiliengesellschaften – Erfahrungen aus der Praxis – Anwendbarkeit des SSK-Kreisschreiben 27*, in RF p. 274, in particolare p. 278 s.; la compensazione delle perdite dell'attività aziendale con gli utili immobiliari è considerata incompatibile con il sistema monistico da Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2 a ediz., Zurigo 2006, n. 24 ss. ad § 224, p. 1719 ss.). Deve peraltro anche essere sottolineato che la III Commissione di ricorso in materia fiscale del Canton Zurigo ha invece dichiarato incostituzionale la disciplina della legge tributaria zurighese, nella misura in cui non prevede la compensazione delle perdite commerciali con gli utili immobiliari nell'ambito dell'imposta sugli utili immobiliari, nel caso di imprese

assoggettate solo nel Canton Zurigo (cfr. la sentenza del 10 giugno 2009, n. 3 GR.2009.3, impugnata al Tribunale amministrativo cantonale). In altri cantoni, è stato il legislatore a provvedere a rimuovere la disparità di trattamento fra imprese attive in un unico cantone ed imprese intercantionali. È il caso dei cantoni Basilea Città e Basilea Campagna, che hanno provveduto ad inserire nelle rispettive leggi tributarie una disposizione – simile a quella già esistente nel diritto bernese (art. 143 cpv. 2 LT-BE; cfr. anche Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri/Berna 2002, n. 12 ss. ad art. 143, p. 172 ss.) – che consente di dedurre dall'utile immobiliare relativo ad immobili della sostanza commerciale le perdite subite dalla persona fisica che esercita un'attività lucrativa indipendente o dalla persona giuridica, nella misura in cui esse non abbiano potuto essere compensate con il reddito o con l'utile (cfr. i nuovi § 108 cpv. 3 LT-BS [in vigore dal 3.2.2008] e § 79 cpv. 3 LT-BL [in vigore dal 1.1.2008]). Le nuove disposizioni introdotte dal legislatore di tali cantoni permettono di conciliare il mantenimento del sistema monistico con la compensazione delle perdite dell'impresa con gli utili immobiliari. Esse coordinano anche fra loro le due imposte dovute dall'impresa, prevedendo quanto segue: · che la compensazione con gli utili immobiliari abbia luogo solo in mancanza di altri redditi o utili; · che, se nello stesso periodo fiscale sono stati conseguiti diversi utili immobiliari relativi ad immobili commerciali, la perdita venga suddivisa proporzionalmente, per evitare che essa sia computata dapprima con utili su immobili posseduti per breve tempo e sia in tal modo elusa l'applicazione delle aliquote più elevate previste per la breve durata del possesso; · che, se dopo la compensazione rimane un'eccedenza di perdite, può essere riportata nei periodi fiscali successivi e compensata con un eventuale utile dell'impresa, nell'ambito dell'imposta sul reddito o sull'utile. (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato del Canton Basilea Città del 6 settembre 2007, n. 07.1357.01, p. 48).

#### **E. 4.6**

Le considerazioni che precedono impongono di concludere che il principio di uguaglianza esige che la compensazione delle perdite relative all'attività dell'impresa con gli utili immobiliari sia ammessa anche nel caso delle imprese imponibili in un unico cantone ed anche se quest'ultimo assoggetta i guadagni immobiliari ad un'imposta speciale nell'ambito del sistema monistico (cfr. anche Niederer/Stucki, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Geschäftsverlusten, in ST 2008 p. 480 ss.). Certo, nella misura in cui abbatte il muro fra l'imposta ordinaria sul reddito o sull'utile, da una parte, e l'imposta speciale sugli utili immobiliari, dall'altra, la possibilità di compensare le perdite introduce un elemento in sé estraneo al sistema monistico. Tuttavia, come dimostrano anche le modifiche legislative adottate negli altri cantoni, non esige necessariamente un passaggio al sistema dualistico (come sostenuto invece da Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 15 ad §§ 261-226a, p. 1518). A tale riguardo, va ricordato anche che, nell'ambito della cosiddetta riforma II dell'imposizione delle imprese, che ha condotto all'adozione della legge federale del 23 marzo 2007 sul miglioramento delle condizioni quadro fiscali per le attività e gli investimenti imprenditoriali (RU 2008 2893), era inizialmente stata proposta una modifica dell'art. 12 LAID, finalizzata proprio ad obbligare i cantoni, che impongono gli utili immobiliari con il sistema monistico, a dedurre le perdite commerciali. L'avamprogetto definiva il rifiuto della compensazione in questione come “uno dei maggiori inconvenienti” del sistema monistico e, pur riconoscendo che dal profilo teorico esso poteva essere giustificato con il carattere reale dell'imposta sugli utili immobiliari, nondimeno riteneva necessario un correttivo per imporre a tutti i cantoni quanto già ammesso da alcuni di quelli che a loro volta applicavano il sistema monistico (cfr. Procedura di consultazione relativa

alla riforma II dell'imposizione delle imprese, del 5 dicembre 2003, p. 80). Nel formulare il disegno di legge del 22 giugno 2005, il Consiglio federale ha tuttavia rinunciato alla modifica della LAID in questione. Nel relativo messaggio si osserva che "questa misura non è stata dimenticata, ma è stata integrata nel messaggio concernente la legge federale sull'unificazione delle basi temporali, sulla semplificazione dell'imposizione dei proventi da lotterie e sull'epurazione delle procedure di tassazione e di ripartizione" (cfr. Messaggio del Consiglio federale concernente la legge federale sul miglioramento delle condizioni quadro fiscali per le attività e gli investimenti imprenditoriali, del 22 giugno 2005, n. 05.058, in FF 2005 4241, p. 4328). Sebbene finora un disegno di legge contenente una simile proposta non sia stato sottoposto alle Camere federali, è chiara la volontà del Consiglio federale di imporre ai cantoni che hanno optato per il sistema monistico una compensazione delle perdite dell'attività commerciale con gli utili immobiliari.

## **E. 5**

Venendo all'esame della fattispecie, la ricorrente è fallita e la vendita dell'immobile che ha dato luogo all'utile immobiliare in discussione è avvenuta proprio nell'ambito della liquidazione degli attivi della società da parte dell'amministratore del fallimento. La realizzazione dell'immobile di \_\_\_\_\_ ha prodotto un utile di fr. 801'353.-, cui corrisponde un'imposta sugli utili immobiliari di fr. 40'067.65. Per quanto sia abbastanza evidente che la situazione in cui versa la ricorrente permetta una totale compensazione dell'utile in questione con le perdite complessive, va anche rilevato che l'UTPG non risulta avere ancora proceduto alla tassazione dell'imposta sull'utile e sul capitale per il periodo fiscale 2008. Ne consegue che la pretesa di compensare l'utile immobiliare con le perdite accertate nel periodo fiscale 2008 è prematura. Infatti, se la tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari diventa esecutiva prima che lo sia quella dell'imposta sul reddito o sull'utile, la perdita non è ancora accertata in modo definitivo (cfr. anche Langenegger, op. cit., n. 14 ad art. 143, p. 173; inoltre Messaggio del Consiglio di Stato del Canton Basilea Città del 6 settembre 2007, cit., p. 48; Messaggio del Consiglio di Stato del Canton Basilea Campagna del 13 febbraio 2007, n. 2007/034, p. 24). Il ricorso deve pertanto essere respinto. Quando le sarà stata notificata la tassazione IC 2008, potrà inoltrare un'istanza di revisione della tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 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: - Marzio Dotti, c/o Fiduciaria Antonini SA, Lugano; -, -. Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario: