

TI_GERICHTE 80.2013.254 vom 18. September 2013

TI Tribunale d'appello, 2013-09-18, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.254

FR: TI_GERICHTE 80.2013.254 du 18 septembre 2013

IT: TI_GERICHTE 80.2013.254 del 18 settembre 2013

Regeste

Deduzioni: interessi passivi, perdite, commerciante di immobili fallito, interessi ipotecari per i quali sono stati rilasciati attestati di carenza beni ai creditori

Erwägungen

E. 1

Nella fattispecie è controversa la deduzione dal reddito conseguito nel Canton Ticino delle perdite aziendali relative al commercio di immobili riconosciute dall'autorità fiscale del Canton _____, con conseguente azzeramento del reddito imponibile complessivo (per quanto qui di interesse, contro questa decisione il contribuente ha interposto ricorso al Tribunale fiscale del Canton _____). Secondo l'autorità fiscale il riporto delle perdite in questione, di cui non condivide il calcolo con cui sono state definite, non è possibile. Questo poiché l'attività quale commerciante d'immobili di RI 1 è da tempo terminata: l'autorità ha difatti constatato come l'omonima ditta individuale "ing. RI 1 management e costruzioni edili" è stata radiata dal registro di commercio il 24 dicembre 1996; il 27 maggio 1998 la Pretura di _____ ha decretato il fallimento (personale) nei confronti del signor RI 1 e a far tempo dal 15 luglio 1998 i coniugi _____ si sono trasferiti in _____. I contribuenti ritengono invece che l'operato del fisco ticinese, che non ha seguito il modus operandi dell'Ufficio di tassazione del Canton Nidvaldo, leda il principio del divieto della doppia imposizione intercantonale. Chiedono pertanto che le perdite in questione vengano ammesse in deduzione.

E. 2.1

Per consolidata prassi, in materia di doppia imposizione intercantonale, la proprietà fondiaria ed il reddito che se ne ricava sottostanno alla sovranità fiscale del cantone di situazione dell'immobile (DTF 119 Ia 46 consid. 3; 116 Ia 127 consid. 2b; 111 Ia 120 consid. 2a). Per quanto concerne l'imposta federale diretta, invece, per l'art. 216 cpv. 1 LIFD (in vigore nel periodo fiscale litigioso), le autorità cantonali riscuotono l'imposta federale diretta presso le persone fisiche che, alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento fiscale, hanno domicilio fiscale in Svizzera o, in mancanza del medesimo, hanno dimora fiscale nel Cantone. Sono fatti salvi gli articoli 3 capoverso 5 e 107. Nel diritto dell'imposta federale diretta vige infatti il principio dell'unità del luogo di tassazione. Per evitare un frazionamento della tassazione dell'imposta federale diretta, il contribuente viene sottoposto a tassazione per l'intero reddito imponibile in Svizzera in un unico cantone (cfr. le sentenze del Tribunale federale del 26 ottobre 2006 n. 2A.241/2006, in RF 62/2007 p. 127, consid. 2.1; StE 2004 B 91.3 n. 4, consid. 2.1; 2A.209/1988 del 17 aprile 1989, in ASA 59 p. 636, consid. 2a).

E. 2.2

Nel caso in esame, l'applicabilità di queste regole è pacifica. In materia di imposta cantonale il Canton Ticino ha il diritto di imporre la sostanza immobiliare che vi è situata e il relativo reddito. La competenza per riscuotere l'imposta federale diretta spetta invece esclusivamente al Canton _____.

E. 3.1

Nelle relazioni intercantionali e internazionali, sono applicabili i principi del diritto federale concernenti il divieto di doppia imposizione intercantonale (art. 5 cpv. 3 LT). Una doppia imposizione contraria all'art. 127 cpv. 3 Cost. fed. si realizza quando un contribuente è tassato da due o più cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo periodo di tempo (doppia imposizione attuale) oppure quando un cantone eccede i limiti della propria sovranità fiscale e, violando norme che regolano i casi di conflitto, preleva un'imposta che compete ad un altro cantone (doppia imposizione virtuale). Inoltre, un cantone non può tassare in maggior misura un contribuente per il solo fatto che non soggiace esclusivamente alla sua sovranità fiscale, ma è imponibile anche in un altro cantone (divieto di discriminazione; cfr. DTF 134 I 303 consid. 2.1.; 133 I 19 consid. 2.1; 132 I 29 consid. 2.1).

E. 3.2

Nella presente fattispecie, i contribuenti richiedono che vengano ammesse in deduzione dal reddito conseguito nel Canton Ticino le perdite aziendali relative al commercio di immobili riconosciute dall'autorità fiscale del Canton _____, con conseguente azzeramento del reddito imponibile complessivo. Ritengono che l'operato del fisco ticinese, che non ha seguito il modus operandi dell'Ufficio di tassazione del Canton _____, leda il principio del divieto della doppia imposizione intercantonale.

E. 3.3

et 3.4, in RF 65/2010 p. 318 = StE 2010 B 23.9 n. 13 = RDAF 2010 II 205). Dunque, a partire dal periodo fiscale successivo a quello durante il quale l'attività indipendente è cessata, il contribuente non può più beneficiare del riporto delle perdite, tenendo conto del fatto che l'attività si considera conclusa al termine dell'ultima operazione di liquidazione. Già in una decisione precedente l'Alta Corte aveva ammesso che il riporto resta possibile tuttavia se il contribuente esercita un'altra attività indipendente (sentenza 2C_101/2008 del 18 giugno 2008, in RDAF 2008 II 505 consid. 3.3). Siccome da ciò discende la conclusione che il riporto delle perdite dipende dallo statuto di indipendente e non dall'impresa esercitata, anche un contribuente che, cessata un'attività indipendente, ne intraprende un'altra, può beneficiarne (RF 65/2010 p. 318 = StE 2010 B 23.9 n. 13 = RDAF 2010 II 205 consid. 3.4).

E. 3.4

Per quanto attiene alla pretesa del ricorrente, secondo cui l'autorità ticinese avrebbe dovuto procedere come quella del cantone di domicilio, ovvero semplicemente prendere atto del "riparto intercantonale del Canton _____ per l'anno 2004", si fa notare che l'art. 127 cpv. 3 Cost. fed., volto ad impedire la doppia imposizione, non ha però come conseguenza di limitare la sovranità fiscale di un Cantone in favore di un altro, sicché, se un contribuente è imponibile in più cantoni, ognuno di essi applica, per quanto lo concerne, la propria legge fiscale sia per quanto attiene al merito sia per quanto attiene alla procedura (cfr. p. es. Höhn, Interkantonaes Steuerrecht, 3 a ediz., Berna 1993, p. 529 ss.). Di conseguenza, l'autonomia dei cantoni nell'ambito della determinazione dell'imposta cantonale implica fra l'altro che non vi sia un'unica ripartizione intercantonale, ma che ve

ne siano tante quanti sono i cantoni che possono imporre il contribuente durante il periodo fiscale in questione (cfr. de Vries Reilingh , La double imposition intercantonale, 2 a ediz., Berna 2013, n. 624, p. 200). Mentre per la determinazione della sostanza globale e del reddito complessivo ogni cantone resta sovrano e applica la sua legislazione, la ripartizione degli elementi imponibili e delle deduzioni segue invece il diritto federale, cioè le regole stabilite dalla giurisprudenza del Tribunale federale in applicazione dell'art. 127 cpv. 3 Cost. (Mäusli-Allenspach , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Interkantonaies Steuerrecht, Basilea 2011, § 22, n. 1, p. 195) Su questo aspetto la censura del ricorrente si rivela pertanto infondata.

E. 4.1

L'insorgente chiede che vengano ammesse in deduzione le perdite aziendali subite negli anni precedenti, segnatamente con le vendite avvenute nel 2003 in seguito alla procedura fallimentare e riconducibili al commercio professionale di immobili. Va anzitutto stabilito se le deduzioni che il ricorrente vuole che vengano ammesse possano essere fiscalmente considerate delle perdite.

E. 4.2

Giusta l'art. 17 cpv. 1 LT, di uguale tenore all'art. 18 cpv. 1 LIFD, sono imponibili tutti i proventi dall'esercizio di un'impresa commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente. L'art. 17 cpv. 2 terza frase LT e l'art. 18 cpv. 2 terza frase LIFD precisano che la sostanza commerciale comprende tutti i valori patrimoniali che servono integralmente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente; lo stesso dicasi delle partecipazioni di almeno il 20 per cento al capitale azionario o al capitale sociale di una società di capitali o di una società cooperativa, purché il proprietario le dichiari come sostanza commerciale al momento del loro acquisto. L'art. 26 cpv. 1 LT (rispettivamente l'art. 27 cpv. 1 LIFD) sancisce che in caso di attività lucrativa indipendente sono deducibili le spese aziendali e professionali giustificate. L'art. 26 cpv. 2 LT (rispettivamente l'art. 27 cpv. 2 LIFD) precisa che sono tali le perdite effettive sul patrimonio aziendale, se sono state allibrate. Infine, per quanto attiene al riporto delle perdite conseguite nei sette esercizi commerciali che precedono il periodo fiscale (art. 50 LT), secondo l'art. 30 cpv. 1 LT (rispettivamente l'art. 211 LIFD, nella versione in vigore nel periodo fiscale litigioso) le perdite sono dedotte, a condizione che non se ne sia potuto tenere conto al momento del calcolo del reddito imponibile di tali anni.

E. 4.3

La disposizione che ammette la compensazione delle perdite costituisce un'eccezione al principio di periodicità e deve pertanto essere interpretata in modo restrittivo. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, può essere invocata dal contribuente sono fintantoché esercita un'attività lucrativa indipendente o se, dopo averla cessata, ne intraprende o ne continua un'altra (cfr. la sentenza n. 2C_33/2009 del 27 novembre 2009 consid.

E. 4.4

L'Ufficio di tassazione ha rilevato come la somma di fr. 6'584'389.-, ammessa in deduzione dal fisco _____, sia costituita sostanzialmente dalla somma degli interessi passivi maturati negli anni fino al giorno dell'incanto per i finanziamenti di tre immobili, segnatamente: · fr. 480'017.80.- , interessi passivi maturati sull'ipoteca di V grado di

_____, gravante il mappale n. _____; · fr. 75'329.10.-, interessi passivi maturati sull'ipoteca di I grado di _____, gravante il mapp. n. _____ RFD _____; · fr. 6'029'043.60.-, interessi passivi maturati sull'ipoteca di _____, gravante il mapp. n. _____ RFD _____; per un totale complessivo di fr. 6'584'390.-. Non vi sono motivi per discostarsi dall'accertamento dell'ufficio di tassazione, che ha preso atto dello "stato di riparto (art. 261 LEF)" allestito il 23 gennaio 2004 dall'Ufficio esecuzione e fallimenti di _____ nell'ambito del fallimento del signor RI 1.

E. 5.1

Si tratta ora di stabilire se gli importi sopraccitati, che, come visto, sono gli interessi passivi maturati negli anni per i finanziamenti concessi per tre immobili di proprietà del ricorrente, costituiscono dei costi deducibili o delle perdite da ammettere in deduzione fiscalmente.

E. 5.2

Il fallimento della ditta individuale del ricorrente si è chiuso con decreto del 10 febbraio 2004, dopo che una decina di immobili del fallito erano stati realizzati. Dagli atti della procedura fallimentare, reperibili nel fascicolo dell'Ufficio di tassazione, si evince che tuttavia il fallimento si è chiuso con il rilascio ai creditori di attestati di carenza di beni per ben fr. 27'234'111.63. Gli interessi ipotecari, di cui i ricorrenti chiedono la deduzione dal reddito imponibile del periodo fiscale 2004, non sono pertanto stati pagati da loro, ma sono stati aggiunti al capitale nel calcolo della perdita complessiva scaturita dalla liquidazione fallimentare.

E. 5.3

Giusta l'art. 261 LEF, incassata la somma ricavata da tutta la massa e divenuta definitiva la graduatoria, l'amministrazione compila lo stato di ripartizione ed il conto finale. Ora, è evidente che gli interessi maturati sui crediti ipotecari per gli immobili realizzati nella procedura fallimentare non sarebbero stati elencati nello stato di ripartizione, se il contribuente li avesse effettivamente pagati. In tal caso, d'altronde, non sarebbe verosimilmente nemmeno stato necessario avviare la procedura di fallimento. Essendo stato il fallimento in gran parte infruttuoso, gli interessi in questione - come si evince dallo stato di riparto del 23 gennaio 2004 dell'Ufficio esecuzioni e fallimenti di _____ - non hanno potuto essere pagati alle banche creditrici. Non essendo state integralmente tacitate, queste ultime hanno di conseguenza ricevuto per le somme rimaste scoperte degli attestati di carenza beni (art. 265 LEF). Ne consegue quindi che sono stati i creditori ad aver subito delle "perdite" in misura dei crediti rimasti scoperti, ma non il ricorrente.

E. 5.4

Nell'elenco debiti (Schuldenverzeichnis), allegato alla dichiarazione d'imposta presentata nel Cantone di domicilio, i ricorrenti hanno indicato come debito in capitale l'importo di fr. 27'234'111.-, che come già ricordato corrisponde all'ammontare degli attestati di carenza beni rilasciati ai creditori, e come interessi l'importo di fr. 6'584'398.-. Ora, contrariamente a quanto ha deciso l'autorità di tassazione del cantone di domicilio, gli attestati di carenza di beni non costituiscono debiti deducibili. In seguito al rilascio degli attestati di carenza di beni e di insufficienza di pegno, infatti, la responsabilità del debitore è praticamente azzerata fino al momento in cui la sua situazione finanziaria non subisca una modifica essenziale (cfr. la sentenza CDT n. 80.2006.7 del 22 marzo 2006, in RtiD II-2006 n. 7t). Di conseguenza - a prescindere dal discutibile criterio di calcolo, che considera gli interessi

maturati in più anni su una parte dei debiti ipotecari – non si giustifica neppure la deduzione degli interessi passivi, aggiunti al capitale nell’ambito della liquidazione del fallimento.

E. 6.1

Ci si potrebbe chiedere ancora se l’ammontare degli attestati di carenza di beni rilasciati ai creditori non possa essere dedotto dai redditi come perdita derivante dall’attività lucrativa indipendente.

E. 6.2

La prassi delle autorità fiscali di diversi cantoni esige, per ammettere la compensazione o il riporto delle perdite, che il contribuente abbia effettivamente sopportato egli stesso le perdite e che la sua capacità contributiva ne sia stata diminuita. Ciò non si verifica in particolar modo in caso di fallimento, se i creditori sono stati pregiudicati. In tal caso, la perdita compensabile si riduce in misura corrispondente (cfr. p. es. Luzerner Steuerbuch, vol. 2, § 38/80 n. 1, par. 1.3.4; St. Galler Steuerbuch, 42 n. 1, par. 2; ZG-Steuerbuch, par. 18.3). Nella misura in cui ai creditori sono stati rilasciati degli attestati di carenza di beni, è pertanto esclusa una compensazione delle perdite, anche volendo ammettere la possibilità di compensare queste ultime con i rimanenti redditi dei contribuenti, in particolar modo della moglie.

E. 6.3

Quanto precede consente di concludere che non trova alcun fondamento la pretesa di compensare con i redditi dichiarati l’importo di fr. 6'584'389.-, ammesso in deduzione dal fisco _____ e costituito sostanzialmente dalla somma degli interessi passivi maturati negli anni fino al giorno dell’incanto sui crediti ipotecari relativi a tre immobili. Dagli atti non risulta, ed in particolar modo i ricorrenti non provano, che dalla procedura fallimentare protrattasi fra il 1998 ed il 2004 siano scaturite perdite da loro effettivamente sopportate.

E. 6.4

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le perdite derivanti da un’attività lucrativa indipendente sono deducibili a condizione che queste – a prescindere dall’obbligo legale di tenere una contabilità – risultino da un’appropriata distinta che garantisca una registrazione completa ed affidabile dei redditi e della sostanza commerciale e consenta all’autorità fiscale un controllo ragionevole. Una presentazione lacunosa e che non fornisce informazioni sullo stato della sostanza commerciale all’inizio ed alla fine dell’anno, non soddisfa queste esigenze (sentenza 2A.272/2003 del 13 dicembre 2003, in ASA 73 p. 656 = RF 59/2004 p. 102 = StE 2004 B 23.9 n. 7). Si ricordi pure che, secondo un consolidato principio, è il contribuente ad avere l’onere della prova per tutti quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l’erario (sentenza del Tribunale federale n. 2A.438/2006 del 14 dicembre 2006, in: RtiD I-2007 n.13t, consid. 3.2; DTF 121 II 257 consid. 4c/aa; sentenza del Tribunale federale n. 2A.209/2005 del 3 novembre 2005, in: RtiD I-2006 n. 11t, consid. 4.1; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 a ediz., Zurigo 2002, p. 416, con rinvii).

E. 6.5

Nel caso in esame, sebbene nel corso dell’udienza del 4 luglio 2014 gli insorgenti si siano impegnati a produrre un “dettaglio del calcolo della perdita di cui chiedono la deduzione”, si sono limitati a trasmettere alla Camera di diritto tributario il bilancio dell’attività indipendente di RI 1 al 31 dicembre 1995, definendolo “l’ultimo bilancio”. Hanno poi

nuovamente inviato le decisioni delle autorità fiscali del cantone di domicilio, che hanno ammesso in deduzione il noto importo di fr. 6'584'389.-. In queste condizioni, non è possibile stabilire l'esistenza e l'ammontare di perdite, derivanti dall'attività lucrativa indipendente del contribuente, che siano effettivamente state da lui sopportate. Mancano infatti registrazioni relative agli anni a partire dal 1996.

E. 7

Alla luce di quanto precede, ne consegue che le "perdite" di cui il ricorrente chiede il riconoscimento, non possono essere ammesse in deduzione né a titolo di interessi passivi né quali perdite derivanti dall'esercizio di un'attività lucrativa indipendente. Il ricorso deve conseguentemente essere respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'000.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.- per un totale di fr. 1'100.- sono a carico dei ricorrenti. 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: per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

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