

## **TI\_GERICHTE 80.2015.119 vom 28. November 2012**

TI Tribunale d'appello, 2012-11-28, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2015.119](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.119)

FR: TI\_GERICHTE 80.2015.119 du 28 novembre 2012

IT: TI\_GERICHTE 80.2015.119 del 28 novembre 2012

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

indicavano di avere conseguito in particolare i seguenti redditi:

redditi

2006

Attività indipendente marito (studio legale)

72■445

Attività indipendente moglie (studio legale)

72■445

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

- 43■378

Redditi della sostanza immobiliare

456■080

Da titoli e capitali

38■047

Fra gli elementi patrimoniali, dichiaravano in particolare la sostanza seguente:

sostanza

Valore 31.12.2006

Titoli e capitali

2'859■302

Numerario, biglietti di banca, oro

2'542■682

Sostanza immobiliare

5'100■501

Debiti privati

- 11'066■778

Sostanza imponibile

- 624■293

b.

Notificando ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2006, con decisione del 28 novembre 2012, l'IRS 1 definiva i redditi principali come segue:

redditi

2006

Attività indipendente marito (studio legale)

120'000

Attività indipendente moglie (studio legale)

120'000

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

■.■

Redditi della sostanza immobiliare

502'282

Da titoli e capitali

38'047

Il reddito imponibile era così stabilito in fr. 541'400.■ per l'IC ed in fr. 549'200.■ per l'IFD.

Quanto alla sostanza imponibile, era definita in fr. 2'678'000.■. I principali elementi erano i seguenti:

sostanza

Valore 31.12.2006

Titoli e capitali

1'704'892

Numerario, biglietti di banca, oro

2'615'089

Sostanza immobiliare

45'000

Debiti privati

2'859'302

Sostanza imponibile

4'611'933

Come nei periodi fiscali 1997/98 e seguenti, l'autorità fiscale aveva deciso di imporre ■per trasparenza■ la Fondazione di famiglia \_\_\_\_\_, la quale, pur avendo sede a \_\_\_\_\_, era ■di fatto diretta ed effettivamente amministrata in Ticino■. Di conseguenza, aveva aggiunto agli elementi imponibili dei contribuenti i redditi da titoli e da capitali e l'utile derivante dal recupero di crediti ceduti, spettanti alla fondazione in

questione.

Quanto al reddito professionale, era stata intrapresa una ripresa per spese non ammesse di fr. 20'000.■. Era inoltre stata negata la deduzione della perdita legata alla gestione della ■azienda agricolo-forestale \_\_\_\_\_■, in quanto non poteva essere considerata come attività lucrativa indipendente.

L■autorità di tassazione precisava infine di aver rinunciato ad acquisire le prove richieste dai contribuenti, in base ad un apprezzamento anticipato delle prove.

B. a.

Nella dichiarazione fiscale 2007, i contribuenti indicavano di avere conseguito in particolare i seguenti redditi:

redditi

2007

Attività indipendente marito (studio legale)

43■158

Attività indipendente moglie (studio legale)

43■158

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

- 41■138

Redditi della sostanza immobiliare

468■480

Da titoli e capitali

49■605

Fra gli elementi patrimoniali, dichiaravano in particolare la sostanza seguente:

sostanza

Valore 31.12.2007

Titoli e capitali

7'946■788

Numerario, biglietti di banca, oro

100■000

Opere d■arte, antiche, storiche, archivi

695■359

Sostanza immobiliare

5'100■501

Debiti privati

12'206■074

Sostanza imponibile

1'576.574

b.

Notificando ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2007, con decisione del 28 novembre 2012, l'Ufficio di tassazione definiva i redditi principali come segue:

redditi

2007

Attività indipendente marito (studio legale)

53.000

Attività indipendente moglie (studio legale)

53.000

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

■.■

Redditi della sostanza immobiliare

509.008

Da titoli e capitali

49.605

Il reddito imponibile era così stabilito in fr. 407.700.■ per l'IC ed in fr. 416.700.■ per l'IFD.

Quanto alla sostanza imponibile, era definita in fr. 3.730.000.■. I principali elementi erano i seguenti:

sostanza

Valore 31.12.2007

Titoli e capitali

11'186.878

Numerario, biglietti di banca, oro

1'288.473

Sostanza immobiliare

5'531.434

Debiti privati

13'680.449

Sostanza imponibile

3'738.000

Quanto al reddito professionale, era stata intrapresa una ripresa per spese non ammesse di fr. 20'000. Era poi stata negata la deduzione della perdita derivante dall'azienda agricola.

L'Ufficio di tassazione ribadiva inoltre di avere deciso di imporre per trasparenza la Fondazione di famiglia \_\_\_\_\_, la quale, pur avendo sede a \_\_\_\_\_, è di fatto diretta ed effettivamente amministrata in Ticino.

C. a.

Nella dichiarazione fiscale 2008, i contribuenti indicavano di avere conseguito in particolare i seguenti redditi:

redditi

2008

Attività indipendente marito (studio legale)

43'782

Attività indipendente moglie (studio legale)

43'782

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

- 45'774

Redditi della sostanza immobiliare

494'610

Da titoli e capitali

147'647

Fra gli elementi patrimoniali, dichiaravano in particolare la sostanza seguente:

sostanza

Valore 31.12.2008

Titoli e capitali

6'272'404

Numerario, biglietti di banca, oro

100'000

Opere d'arte, antiche, storiche, archivi

695'359

Sostanza immobiliare

5'100'501

Debiti privati

12'168'264

Sostanza imponibile

3'351'311

b.

Notificando ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2008, con decisione del 28 novembre 2012, l'Ufficio di tassazione definiva i redditi principali come segue:

redditi

2007

Attività indipendente marito (studio legale)

58'000

Attività indipendente moglie (studio legale)

58'000

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

■.■

Redditi della sostanza immobiliare

541'803

Da titoli e capitali

147'647

Il reddito imponibile era così stabilito in fr. 452'600.■ per l'IC ed in fr. 454'500.■ per l'IFD.

Quanto alla sostanza imponibile, era definita in fr. 4'901'000.■. I principali elementi erano i seguenti:

sostanza

Valore 31.12.2007

Titoli e capitali

8'488'542

Numerario, biglietti di banca, oro

1'788'473

Sostanza immobiliare

5'531'434

Debiti privati

10'471'277

Sostanza imponibile

4'913'000

Quanto al reddito professionale, era stata intrapresa una ripresa per spese non ammesse di fr. 20'000. L'Ufficio di tassazione ribadiva inoltre di avere deciso di imporre ■per trasparenza■ la Fondazione di famiglia \_\_\_\_\_, la quale, pur avendo sede a \_\_\_\_\_, è ■di fatto diretta ed effettivamente amministrata in Ticino■.

Diritto

## 1. Legittimazione

Deve in primo luogo essere esclusa la legittimazione a ricorrere della RI 3.

Sia l'art. 227 cpv. 1 LT sia l'art. 140 cpv. 1 LIFD consentono in-fatti al contribuente di impugnare con ricorso scritto la decisione su reclamo dell'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notificazione.

Nella fattispecie, i contribuenti sono solo i coniugi RI 2 e RI 1, come peraltro risulta in modo indiscutibile dalle decisioni impuginate.

## 2. Imposizione ■per trasparenza■ della RI 3

### 2.1.

Della contestazione principale si è occupata ampiamente la sentenza di questa Camera relativa alle tassazioni IC e IFD, per i periodi fiscali 1997/1998, 1999/2000 e 2001/2002, la quale è stata confermata dal Tribunale federale (cfr. la sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 del 12 dicembre 2010). La questione è stata poi ripresa nella successiva sentenza del 4 marzo 2016 (CDT n. 80.2013.5/6/7/8/9/10), relativa ai periodi fiscali 2003, 2004 e 2005.

Per effetto delle decisioni in questione, la RI 3 è stata assoggettata ad imposizione ■per trasparenza■, in quanto i suoi scopi sono stati riconosciuti incompatibili con l'art. 335 CCS. Di conseguenza, ■i fattori fiscali relativi alla Fondazione vanno ascritti ai soggetti fiscali originari, ovvero ai coniugi \_\_\_\_\_, nell'ambito delle tassazioni che li concernono e secondo la loro originaria appartenenza Per quanto specificatamente riguarda i crediti nei confronti dello studio legale, ciò significa che essi devono di principio continuare a essere qualificati come parte della sostanza commerciale■ (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 12 dicembre 2010, consid. 11.7).

### 2.2.

Nella misura in cui i ricorrenti lamentano ■una serie di sviste■, in cui sarebbe incorso il Tribunale federale con la sua decisione, si deve ancora ricordare che quest'ultimo ha anche respinto un'istanza di revisione, con la quale gli stessi insorgenti postulavano che il Tribunale federale riesaminasse la fattispecie e quindi annullasse rispettivamente riformasse il giudizio reso il 12 dicembre 2010 (cfr. la sentenza n. 2F\_3/2011 del 23 febbraio 2011).

### 2.3.

In questa sede, si può pertanto rinviare alle argomentazioni su cui sono fondate le decisioni precedentemente ricordate, le quali si sono espresse su tutti gli aspetti sollevati nuovamente dai ricorrenti con i ricorsi in esame.

Sia la Camera di diritto tributario sia il Tribunale federale hanno escluso fra l'altro che le autorità fiscali ticinesi avessero mai dato una rassicurazione scritta riguardo alla qualifica della Fondazione. Neppure è stato considerato determinante, nella prospettiva della buona fede, il fatto che il Canton Ticino avesse percepito dalla Fondazione le imposte immobiliari per gli anni 1997-2000, la cui riscossione competeva infatti all'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche, non invece a quello delle persone fisiche; aveva inoltre finalità decisamente diverse e si basava su iscrizioni a registro fondiario (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 12 dicembre 2010, consid. 11.8).

L'Alta Corte si è anche pronunciata sulla circostanza secondo cui l'autorità fiscale cantonale non avrebbe messo in discussione l'esistenza della Fondazione in occasione di tassazioni precedenti, ricordando che il principio, secondo cui le tassazioni divenute definitive sono vincolanti unicamente in relazione ai periodi che le riguardano, vale infatti anche nel caso del riconoscimento o meno di un determinato soggetto giuridico (sentenza del Tribunale federale del 12 dicembre 2010, consid. 11.8 e giurisprudenza citata).

2.4.

I ricorrenti sostengono che la Seconda Corte di diritto pubblico, respingendo il loro ricorso, avrebbe fatto un grave passo indietro nell'evoluzione della giurisprudenza del TF in materia di fondazioni di mantenimento. La spiegazione sarebbe a loro avviso ravvisabile solo nell'eco persistente dell'incredibile campagna, lapidazione e messa alla gogna mediatiche cui sarebbero stati sottoposti per anni i contribuenti.

Quale che sia il giudizio dei ricorrenti in merito alla decisione adottata dal Tribunale federale nei loro confronti, la stessa corte ha tuttavia sostanzialmente confermato la propria giurisprudenza in una sentenza del 21 marzo 2014 (n. 2C\_533/2013, in DTF 140 II 255 = RF 69/2014 p. 453 = RDAF 2014 II 322). Nella stessa, ha ricordato come, secondo l'art. 52 cpv. 3 CC, le unioni di persone e gli istituti che si propongono uno scopo illecito od immorale non possano ottenere la personalità. Esse sono nulle dal principio. È il caso delle fondazioni che, fin dalla loro costituzione, non rispettano l'art. 80 cpv. 1 CC, per il fatto che non hanno il potere di disporre del loro patrimonio, essendo quest'ultimo restato nelle mani del fondatore. All'infuori di questa ipotesi, i casi più frequenti di fondazioni illecite concernono le fondazioni di famiglia i cui scopi non si attengono strettamente a quelli enunciati all'art. 335 cpv. 1 CC, cioè le cosiddette fondazioni di mantenimento (cfr. la sentenza citata, consid. 5.2 e dottrina menzionata).

Richiamando espressamente la propria precedente pronuncia, che concerne i ricorrenti, la Seconda Corte di diritto pubblico ha ribadito che le autorità della giustizia amministrativa possono esaminare pregiudizialmente se le fondazioni rispettano le regole del diritto civile. In principio, il loro potere d'esame si limita tuttavia alla constatazione di lacune manifeste, che risultano così gravi da avere quale effetto la sua nullità. Nel caso contrario, spetta invece al giudice civile pronunciarsi sulla sorte della fondazione (art. 88 CC), specialmente in considerazione di una possibile conversione, che potrebbe consentire ugualmente il riconoscimento condizionato dell'esistenza della fondazione (DTF 140 II 255 = RF 69/2014 pag. 453 = RDAF 2014 II 322, consid. 5.4).

Alla luce di quest'ultima sentenza, non si vede come i ricorrenti possano sostenere che il salto indietro riguardo l'evoluzione intervenuta in materia di fondazioni di famiglia, di fedecommissi e trust sia spiegabile solo con gli effetti continuati della pressione esercitata dall'odiosa campagna mediatica delittuosamente suscitata dalla direzione (direttore e sostituto) del fisco agente per risentimento verso la Dir. DFE e addirittura con la mancata lettura dell'intero ricorso da parte dei giudici federali.

3. Reddito dell'attività lucrativa indipendente

4. Deduzione delle spese di gestione e manutenzione degli immobili di \_\_\_\_\_

4.1.

Per quanto concerne l'immobile di via \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_, i contribuenti lamentano la mancata deduzione dell'accantonamento per spese di riscaldamento di fr.

10'000.■, nei periodi fiscali 2006 e 2007, e di fr. 12'000.■ nel periodo fiscale 2008, sostenendo che l'■amministrazione non sarebbe ■mai costante con l'■emissione dei conteggi■.

5. Deduzione delle spese di gestione e manutenzione degli immobili di \_\_\_\_\_

5.1.

Per la gestione e la manutenzione degli immobili di loro proprietà \_\_\_\_\_, i contribuenti hanno fatto valere spese per ben fr. 64■583.■ nel 2006, fr. 63■778.■ nel 2007 e fr. 70■537.■ nel 2008. L'■autorità ha ammesso i costi in questione limitatamente agli importi di fr. 19■388.■ nel 2006, 18■882.■ nel 2007 e 19■249.■ nel 2008.

Nel ricorso, i contribuenti sostengono che l'■Ufficio di tassazione non avrebbe fornito ■indicazioni sufficienti a determinare esattamente la natura delle correzioni■ e chiedono di ammettere in deduzione le spese ■tenuto conto delle direttive in vigore e della documentazione già fornita in prima sede■.

Alle osservazioni del 25 agosto 2015 la Divisione delle contribuzioni ha allegato una tabella per ogni periodo fiscale, dalla quale si evince il modo in cui sono state calcolate le spese di manutenzione per ognuno degli immobili in discussione. Gli insorgenti, nella loro replica, non hanno preso posizione su questo aspetto.

5.2.

Per facilitare il lavoro sia dell'amministrazione fiscale che dei contribuenti, infatti, invece della somma effettiva delle spese e dei premi concernenti i beni immobili privati, il contribuente può avvalersi di una deduzione complessiva, stabilita dal Consiglio federale per l'IFD e dal Consiglio di Stato per l'IC (art. 32 cpv. 4 LIFD e 31 cpv. 4 LT; art. 2 cpv. 1 Regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994; art. 2 Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta del 24 agosto 1992).

La deduzione complessiva ammonta:

·al 15% per l'IC ed al 10% per l'IFD del reddito lordo delle pigioni o del valore locativo, se, all'inizio del periodo fiscale, l'immobile risale al massimo a 10 anni prima;

·al 25% per l'IC ed al 20% per l'IFD del reddito lordo delle pigioni o del valore locativo se, all'inizio del periodo fiscale, l'immobile ha più di 10 anni

(cfr. art. 2 cpv. 1 Regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994, nella versione in vigore nei periodi fiscali litigiosi; art. 2 Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta del 24 agosto 1992).

5.3.

Basta un sommario esame delle spese chieste in deduzione dai contribuenti per avvedersi che per la maggior parte si tratta di costi di mantenimento personale o tutt'■al più di gestione immobiliare, la cui deduzione è esclusa (elettricità, acqua, gasolio per riscaldamento, abbonamenti vari ecc.). Nelle decisioni impugnate, l'■Ufficio di tassazione ha riconosciuto ai contribuenti la deduzione forfetaria prevista dalla legge, nei casi in cui eccedeva le spese effettive che rientravano fra quelle deducibili, ammettendo invece quelle effettive se superiori alla deduzione forfetaria. In tal modo, ha adottato la soluzione più favorevole ai contribuenti. Inoltre, ha ammesso la deduzione persino per gli immobili sfitti,

per i quali non vi era alcun reddito (valore locativo o pigione) imponibile.

Siccome i ricorrenti non hanno provato che i costi deducibili effettivi eccedano gli importi ammessi con le decisioni impugnate, le decisioni impugnate meritano conferma.

#### 6. Attivi della ditta individuale

I ricorrenti censurano quindi la commisurazione degli attivi della ditta individuale, nella misura in cui l'Ufficio di tassazione ha proceduto alla eliminazione debitore RI 3 nei conti dello studio legale. A loro avviso, infatti, nei conti patrimoniali dello studio legale non risulterebbe tale posizione.

Contrariamente alle affermazioni degli insorgenti, nel bilancio dello studio legale alla fine dei periodi fiscali litigiosi è registrata fra gli attivi la posizione debitore RI 3, per un ammontare di fr. 384'911.61. È conseguentemente giustificata la decisione dell'Ufficio di tassazione, che, non riconoscendo fiscalmente la fondazione, ha stralciato il debito, del quale non c'è riscontro nei conti della Fondazione.

#### 7. Debiti privati

Per quanto concerne i debiti privati, gli insorgenti chiedono che l'aggiunta dell'importo di fr. 900'000. con l'indicazione debito per imposte vada verificata alla luce dell'esito del ricorso contro la decisione di tassazione dell'imposta annua intera sui proventi straordinari 2002.

In effetti, nei debiti d'imposta calcolati dall'autorità di tassazione rientra, oltre alle imposte degli anni precedenti, anche il debito riferito all'imposta sui redditi straordinari. Poiché si è già ricordato che il ricorso contro tali decisioni è stato respinto, la decisione impugnata merita conferma anche per questo aspetto.

#### 8.1.

■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ Anche a proposito dei debiti della ditta individuale, una prima contestazione è legata all'imposta annua intera 2002. L'Ufficio di tassazione ha infatti inserito un accantonamento di fr. 125'750. per i contributi AVS dovuti sui redditi straordinari assoggettati all'imposta annua intera 2002.

Dopo che, con la sentenza del 16 ottobre 2014 di questa Camera (passata in giudicato dopo la pronuncia del 17 agosto 2015, con cui il Tribunale federale ha dichiarato inammissibile un ricorso dei contribuenti [n. 2C\_1047/2014 e 2C\_1048/2014]), è stata confermata l'imposizione dei redditi straordinari in questione, la questione sollevata deve essere considerata superata.

#### 8.2.

Infine, i contribuenti ritengono che, ammettendo l'imposizione per trasparenza della Fondazione, dovrebbero essere ripresi dal bilancio di quest'ultima tutti i conti concernenti fondi e riserve e non solo i tre considerati nelle decisioni impugnate.

Va ricordato dapprima che, secondo l'art. 47 cpv. 1 LT, dalla sostanza sono deducibili solo i debiti comprovati. Le riserve, contenute nei conti della RI 3, che l'Ufficio di tassazione non ha ammesso in deduzione, non rientrano palesemente fra i debiti deducibili. Si rinvia a tale riguardo al consid. 13.2 della sentenza del 4 marzo 2016 (CDT n. 80.2013.5/6/7/8/9/10), nella quale si può leggere:

### 13.2.2.

La prima è una ■riserva per oscillazione titoli■(■Wertschriftenschwankungsreserve■), che la fondazione ha costituito per neutralizzare gli utili generati dall'■aumento del valore dei titoli depositati su un conto presso \_\_\_\_\_. In effetti, la ■riserva■ aumenta di anno in anno (fr. 298'181 al 31.12.2003, fr. 348'366 al 31.12.2004, fr. 428'006 al 31.12.2005), nella misura in cui si è incrementato il saldo del deposito titoli in questione. Non si tratta pertanto di una rettifica, dettata dall'■esigenza di tener conto di una perdita di valore degli attivi.

In queste circostanze, l'■Ufficio di tassazione, che ha attribuito ai ricorrenti gli attivi della fondazione, non poteva fare altro che includere il deposito titoli nel calcolo della sostanza mobiliare, ignorando la suddetta ■riserva■.

Va anche sottolineato che gli ■altri ricavi da titoli■(■andere Erträge aus Wertschriften■), registrati fra i ricavi nel conto economico della RI 3, non sono stati inclusi invece fra i redditi dei contribuenti, in quanto sono stati considerati utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata, come tali esenti nella tassazione delle persone fisiche (articoli 16 cpv. 3 LIFD e 15 cpv. 3 prima frase LT).

### 13.2.3.

Nel bilancio della fondazione figura inoltre una riserva per pretese infondate di terzi(■Rückstellung für Forderungen aus Streitfällen■)nei confronti della \_\_\_\_\_. L'■accantonamento, costituito nel 1999, ammonta dal 31 dicembre 2000 a fr. 380'000.■. Il suo scopo era di tener conto del rischio di dover riconoscere spese legali alla controparte nella vertenza che opponeva la \_\_\_\_\_ agli eredi \_\_\_\_\_, in caso di soccombenza. Alla luce del fatto che la causa si è conclusa con la transazione giudiziale del 19 dicembre 2002, senza comportare costi legali aggiuntivi, l'■accantonamento non è mai stato ammesso fiscalmente.

### 13.2.4.

Un'■ultima riserva, di fr. 200'000.■ in tutti i periodi fiscali, è stata costituita per interessi e indicizzazione del potere d'■acquisto dei creditori e conti risparmio(■Rückstellung für Zinsen und Indexierung Kaufkraft Kreditoren und Sparkonti■). Siccome lo scopo dell'■accantonamento in questione è di tutelarsi contro rischi nei confronti degli stessi contribuenti, per effetto della tassazione per trasparenza della fondazione si rivela superfluo.

### 13.2.5

Ne consegue che su questo aspetto la decisione impugnata si rivela ineccepibile, in quanto le riserve in discussione non rappresentano debiti dei ricorrenti.

- municipio di .

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'■appello

Il presidente:

La segretaria:

## E. 2

a ediz., vol. I, Basilea 1982, p. 649; Bottoli , Lineamenti di diritto tributario ticinese, Lugano 1977, p. 66; CDT n. 262 del 28 agosto 1986 in re R.T.; CDT n. 52 del 22 febbraio 1983 in re A.D.R.). 4.3. Le spese di gestione di un immobile (in particolare, quelle per la

pulizia, l'illuminazione ed il riscaldamento delle parti comuni di uno stabile e quelle per l'acqua potabile e la raccolta dei rifiuti) costituiscono spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia e possono essere dedotte dal reddito, eccezionalmente, alla condizione che gravino un contribuente che a sua volta le trasferisce su una o più persone per cui costituiscono costi di mantenimento effettivi, come si verifica nel caso del proprietario che cede in locazione un immobile e riceve quale corrispettivo la pigione oltre all'indennizzo per i costi accessori, ma non quando è il proprietario ad abitare la propria casa, nel quale caso i costi che verrebbero traslati sugli inquilini non sono di solito compresi nel calcolo del valore locativo ed il contribuente che abita la propria casa non ha pertanto il diritto alla deduzione degli stessi (cfr. p. es. la sentenza CDT n. 80.2002.200 del 20 gennaio 2003 in re K. e giurisprudenza e dottrina citate; inoltre la sentenza del Tribunale federale del 15 luglio 2005, n. 2A.683/2004, in ASA 77 p. 161 = StE 2006 B 25.6 n. 53 = RDAF 2005 II 502 consid. 2.5). 4.4. A prescindere dalle pertinenti considerazioni proposte dall'autorità di tassazione, secondo cui non è possibile prevedere un accantonamento per il finanziamento di costi futuri, per escludere la deduzione delle spese in questione basti tener conto del fatto che esse rientrano chiaramente fra quelle di gestione e non di manutenzione. Infatti, come poc' anzi ricordato, l'unico caso in cui le spese di gestione possono essere ammesse in deduzione è quello in cui la casa è ceduta in locazione e le stesse sono comprese nella pigione. In altre parole, i costi di gestione sono deducibili solo se rientrano nel reddito locativo imponibile secondo gli articoli 21 LIFD e 20 LT (cfr. Merlino, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2016, n. 56 ad art. 32 LIFD, p. 685 s.). In tal caso, infatti, la pigione incassata e soggetta all'imposta sul reddito è accresciuta dal fatto che il proprietario sopporta determinate spese ( Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2 a ediz. Zurigo 2009, n. 75 ad art. 32 LIFD, p. 525). Altrimenti, si tratta di spese accessorie secondo l'art. 257 a CO, che il proprietario addebita all'inquilino in aggiunta al canone di locazione. Nella fattispecie, non risulta che le pigioni percepite dai ricorrenti, come tali assoggettate all'imposta sul reddito, includano anche le spese di riscaldamento. 5. Deduzione delle spese di gestione e manutenzione degli immobili di \_\_\_\_\_ 5.1. Per la gestione e la manutenzione degli immobili di loro proprietà \_\_\_\_\_, i contribuenti hanno fatto valere spese per ben fr. 64'583.- nel 2006, fr. 63'778.- nel 2007 e fr. 70'537.- nel 2008. L'autorità ha ammesso i costi in questione limitatamente agli importi di fr. 19'388.- nel 2006, 18'882.- nel 2007 e 19'249.- nel 2008. Nel ricorso, i contribuenti sostengono che l'Ufficio di tassazione non avrebbe fornito "indicazioni sufficienti a determinare esattamente la natura delle correzioni" e chiedono di ammettere in deduzione le spese "tenuto conto delle direttive in vigore e della documentazione già fornita in prima sede". Alle osservazioni del 25 agosto 2015 la Divisione delle contribuzioni ha allegato una tabella per ogni periodo fiscale, dalla quale si evince il modo in cui sono state calcolate le spese di manutenzione per ognuno degli immobili in discussione. Gli insorgenti, nella loro replica, non hanno preso posizione su questo aspetto. 5.2. Per facilitare il lavoro sia dell'amministrazione fiscale che dei contribuenti, infatti, invece della somma effettiva delle spese e dei premi concernenti i beni immobili privati, il contribuente può avvalersi di una deduzione complessiva, stabilita dal Consiglio federale per l'IFD e dal Consiglio di Stato per l'IC (art. 32 cpv. 4 LIFD e 31 cpv. 4 LT; art. 2 cpv. 1 Regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994; art. 2 Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta del 24 agosto 1992). La deduzione complessiva ammonta: · al 15% per l'IC ed al 10% per l'IFD del reddito lordo delle pigioni

o del valore locativo, se, all'inizio del periodo fiscale, l'immobile risale al massimo a 10 anni prima; · al 25% per l'IC ed al 20% per l'IFD del reddito lordo delle pigioni o del valore locativo se, all'inizio del periodo fiscale, l'immobile ha più di 10 anni (cfr. art. 2 cpv. 1 Regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994, nella versione in vigore nei periodi fiscali litigiosi; art. 2 Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta del 24 agosto 1992).

5.3. Basta un sommario esame delle spese chieste in deduzione dai contribuenti per avvedersi che per la maggior parte si tratta di costi di mantenimento personale o tutt'al più di gestione immobiliare, la cui deduzione è esclusa (elettricità, acqua, gasolio per riscaldamento, abbonamenti vari ecc.). Nelle decisioni impugnate, l'Ufficio di tassazione ha riconosciuto ai contribuenti la deduzione forfetaria prevista dalla legge, nei casi in cui eccedeva le spese effettive che rientravano fra quelle deducibili, ammettendo invece quelle effettive se superiori alla deduzione forfetaria. In tal modo, ha adottato la soluzione più favorevole ai contribuenti. Inoltre, ha ammesso la deduzione persino per gli immobili sfitti, per i quali non vi era alcun reddito (valore locativo o pigione) imponibile. Siccome i ricorrenti non hanno provato che i costi deducibili effettivi eccedano gli importi ammessi con le decisioni impugnate, le decisioni impugnate meritano conferma.

6. Attivi della ditta individuale I ricorrenti censurano quindi la commisurazione degli attivi della ditta individuale, nella misura in cui l'Ufficio di tassazione ha proceduto alla "eliminazione debitore RI 3 nei conti dello studio legale". A loro avviso, infatti, nei conti patrimoniali dello studio legale non risulterebbe tale posizione. Contrariamente alle affermazioni degli insorgenti, nel bilancio dello studio legale alla fine dei periodi fiscali litigiosi è registrata fra gli attivi la posizione "debitore RI 3", per un ammontare di fr. 384'911.61. È conseguentemente giustificata la decisione dell'Ufficio di tassazione, che, non riconoscendo fiscalmente la fondazione, ha stralciato il debito, del quale non c'è riscontro nei conti della Fondazione.

7. Debiti privati Per quanto concerne i debiti privati, gli insorgenti chiedono che l'aggiunta dell'importo di fr. 900'000.– con l'indicazione "debito per imposte" vada verificata alla luce dell'esito del ricorso contro la decisione di tassazione dell'imposta annua intera sui proventi straordinari 2002. In effetti, nei debiti d'imposta calcolati dall'autorità di tassazione rientra, oltre alle imposte degli anni precedenti, anche il debito riferito all'imposta sui redditi straordinari. Poiché si è già ricordato che il ricorso contro tali decisioni è stato respinto, la decisione impugnata merita conferma anche per questo aspetto.

8. Debiti della ditta individuale 8.1. Anche a proposito dei debiti della ditta individuale, una prima contestazione è legata all'imposta annua intera 2002. L'Ufficio di tassazione ha infatti inserito un accantonamento di fr. 125'750.– per i contributi AVS dovuti sui redditi straordinari assoggettati all'imposta annua intera 2002. Dopo che, con la sentenza del 16 ottobre 2014 di questa Camera (passata in giudicato dopo la pronuncia del 17 agosto 2015, con cui il Tribunale federale ha dichiarato inammissibile un ricorso dei contribuenti [n. 2C\_1047/2014 e 2C\_1048/2014]), è stata confermata l'imposizione dei redditi straordinari in questione, la questione sollevata deve essere considerata superata.

8.2. Infine, i contribuenti ritengono che, ammettendo l'imposizione "per trasparenza" della Fondazione, dovrebbero essere ripresi dal bilancio di quest'ultima tutti i conti concernenti fondi e riserve e non solo i tre considerati nelle decisioni impugnate. Va ricordato dapprima che, secondo l'art. 47 cpv. 1 LT, dalla sostanza sono deducibili solo i debiti comprovati. Le "riserve", contenute nei conti della RI 3, che l'Ufficio di tassazione non ha ammesso in deduzione, non rientrano palesemente fra i debiti deducibili. Si rinvia a tale riguardo al consid. 13.2 della sentenza del 4 marzo 2016 (CDT n. 80.2013.5/6/7/8/9/10), nella quale si può leggere: 13.2.2. La prima è una "riserva per

oscillazione titoli” (“Wertschriftenschwankungsreserve”), che la fondazione ha costituito per neutralizzare gli utili generati dall’aumento del valore dei titoli depositati su un conto presso \_\_\_\_\_. In effetti, la “riserva” aumenta di anno in anno (fr. 298'181 al 31.12.2003, fr. 348'366 al 31.12.2004, fr. 428'006 al 31.12.2005), nella misura in cui si è incrementato il saldo del deposito titoli in questione. Non si tratta pertanto di una rettifica, dettata dall’esigenza di tener conto di una perdita di valore degli attivi. In queste circostanze, l’Ufficio di tassazione, che ha attribuito ai ricorrenti gli attivi della fondazione, non poteva fare altro che includere il deposito titoli nel calcolo della sostanza mobiliare, ignorando la suddetta “riserva”. Va anche sottolineato che gli “altri ricavi da titoli” (“andere Erträge aus Wertschriften”), registrati fra i ricavi nel conto economico della RI 3, non sono stati inclusi invece fra i redditi dei contribuenti, in quanto sono stati considerati utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata, come tali esenti nella tassazione delle persone fisiche (articoli 16 cpv. 3 LIFD e 15 cpv. 3 prima frase LT). 13.2.3. Nel bilancio della fondazione figura inoltre una riserva per pretese infondate di terzi (“Rückstellung für Forderungen aus Streitfällen”) nei confronti della \_\_\_\_\_. L’accantonamento, costituito nel 1999, ammonta dal 31 dicembre 2000 a fr. 380'000.–. Il suo scopo era di tener conto del rischio di dover riconoscere spese legali alla controparte nella vertenza che opponeva la \_\_\_\_\_ agli eredi \_\_\_\_\_, in caso di soccombenza. Alla luce del fatto che la causa si è conclusa con la transazione giudiziale del 19 dicembre 2002, senza comportare costi legali aggiuntivi, l’accantonamento non è mai stato ammesso fiscalmente. 13.2.4. Un’ultima riserva, di fr. 200'000.– in tutti i periodi fiscali, è stata costituita per interessi e indicizzazione del potere d’acquisto dei creditori e conti risparmio (“Rückstellung für Zinsen und Indexierung Kaufkraft Kreditoren und Sparkonti”). Siccome lo scopo dell’accantonamento in questione è di tutelarsi contro rischi nei confronti degli stessi contribuenti, per effetto della tassazione per trasparenza della fondazione si rivela superfluo. 13.2.5 Ne consegue che su questo aspetto la decisione impugnata si rivela ineccepibile, in quanto le riserve in discussione non rappresentano debiti dei ricorrenti. Anche in questo caso, si giustifica pertanto la decisione dell’autorità fiscale di non ammettere in deduzione “gli altri conti concernenti fondi e riserve”, che non costituiscono debiti deducibili. 9. Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. Nella misura in cui è stato interposto dalla RI 3, il ricorso è irricevibile. 1.2. Nella misura in cui è stato interposto dai coniugi RI 1 e RI 2, il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 6'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi \_\_\_\_\_ fr. 100.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 6'100.– 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. 146 LIFD; art. 73 LAI Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d’appello Il presidente: \_\_\_\_\_ La segretaria: \_\_\_\_\_

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