

TI_GERICHTE 80.2016.138 vom 26. Mai 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-05-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.138

FR: TI_GERICHTE 80.2016.138 du 26 mai 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2016.138 del 26 maggio 2017

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: ristrutturazione d'impresa, scambio di diritti di partecipazione, ripresa del valore contabile precedente, ammortamento negato, effetti di un ruling dell'AFC

Erwägungen

E. 1.1

Secondo gli art. 67 cpv. 1 LT e 58 cpv. 1 LIFD, l'utile netto imponibile delle persone giuridiche è determinato in base al saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente (lett. a), a cui vengono in particolare aggiunti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo non destinati alla copertura di spese riconosciute dall'uso commerciale, tra cui gli ammortamenti ed accantonamenti non giustificati (lett. b) (cfr. sentenza TF 2C_520/2015 del 28.12.2015, consid. 3.1.).

E. 1.2

Il diritto fiscale si basa sul bilancio commerciale. Se stabilito nel rispetto delle norme legali applicabili, esso è infatti determinante anche per la definizione dell'utile imponibile (*Massgeblichkeitsprinzip*), fatta eccezione unicamente per le disposizioni correttive proprie al diritto tributario (sentenza TF 2C_520/2015 del 28.12.2015, consid. 3.1; DTF 132 I 175 consid. 2.2, con riferimento a: Behnisch , *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, in: *Aktienrecht 1992-1997: Versuch einer Bilanz*, p. 21 ss .). In altri termini, il carattere vincolante dei conti annuali (art. 662 a CO; dal 1° gennaio 2013, art. 957 a CO) viene a cadere soltanto nella misura in cui gli stessi risultano in contrasto con regole imperative del diritto commerciale o vanno osservate norme fiscali che ne correggono le valutazioni (decisione TF n. 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: *StPS 24 p. 100*, consid. 2.1; Bernardoni/ Bortolotto , *La fiscalità dell'azienda*, 2ª ediz., Mendrisio 2010, p. 73 ss.; Locher , *Kommentar zum DGB*, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 2 ad art. 58 LIFD, p. 242; Richner/Frei/Kaufmann/ meuter , *Handkommentar zum DBG*, 2ª ediz., Zurigo 2009, n. 1 ad art. 58 LIFD, p. 713).

E. 1.3

Secondo il principio di periodicità valido nel diritto fiscale svizzero, un'impresa deve essere tassata in un determinato anno fiscale sull'utile realizzato nel corrispondente periodo. I risultati dei differenti esercizi annuali non devono perciò venir compensati tra loro, aumentando o diminuendo quelli di un determinato periodo a favore o a carico di un altro. Se si verifica una violazione di tale principio, va di conseguenza operata una correzione fiscale (decisione TF n. 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: *StPS 24 p. 100*, consid. 2.2; Locher , *op. cit.*, n. 82 ad art. 58 LIFD, p. 275; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , *op. cit.*, n. 20 ss. ad art. 58 LIFD, p. 718).

E. 2.1

Litigioso nel caso di specie è l'ammortamento registrato dalla RI 1 sul valore della partecipazione nella _____

E. 2.2

Secondo l'art. 62 cpv. 1 LIFD (di equal tenore l'art. 71 cpv. 1 LT) gli ammortamenti degli attivi giustificati dall'uso commerciale sono autorizzati, a condizioni che gli stessi siano contabilizzati, oppure, in assenza di una contabilità tenuta secondo l'uso commerciale, che appaiano in un piano speciale d'ammortamenti. Secondo l'art. 62 cpv. 2 LIFD (di equal tenore l'art. 71 cpv. 2 LT), in generale, gli ammortamenti sono calcolati sulla base del valore effettivo dei differenti elementi della sostanza oppure sono ripartiti in funzione della durata probabile d'utilizzo di ciascuno di questi elementi.

E. 2.3

Nel diritto fiscale, a differenza del diritto commerciale, l'ammortamento si oppone alla correzione di valore per il carattere definitivo o provvisorio della spesa. Un ammortamento costituisce quindi la constatazione definitiva della diminuzione di valore di un attivo, mentre si procede a una correzione di valore (accantonamento) quando la perdita di valore è temporanea. Un ammortamento è giustificato dall'uso commerciale nella misura in cui permette di tener conto di un'effettiva diminuzione di valore di un attivo a bilancio (sentenza TF 2C_628/2010 del 28.6.2011, in DTF 137 II 353, consid. 6.4.1.). Di principio gli ammortamenti sono progressivi; un ammortamento unico [trattasi di ammortamento straordinario] è ammissibile unicamente a titolo eccezionale (sentenza TF 2C_520/2015 del 28.12.2015 consid. 3.2.).

E. 2.4

In casi particolari, quando eventi negativi coinvolgono i beni della sostanza fissa, ad esempio per calo straordinario del prezzo di mercato di determinati prodotti, perdite straordinarie di valore di terreni e di partecipazioni azionarie, incendio o inondazione con copertura assicurativa insufficiente, perdita improvvisa di valore dal profilo tecnologico, possono essere ammessi dall'autorità fiscale ammortamenti straordinari nella misura in cui la perdita di valore è definitiva (Bernardoni / Bertolotto, *La fiscalità dell'azienda*, 2010, Mendrisio, p. 150 – 151; Danon, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], *Commentaire romand de l'impôt fédéral direct*, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 27 ss. ad art. 62 LIFD).

E. 2.5

La dottrina ammette degli ammortamenti straordinari, nel caso in cui il contribuente ha trascurato di procedere a degli ammortamenti progressivi. Per analogia si procede in tale maniera nel caso in cui abbia omesso di procedere a delle correzioni di valore. Escludere in maniera generale il riconoscimento fiscale di un ammortamento straordinario in queste ipotesi, sarebbe contrario all'imposizione secondo la capacità contributiva, per il fatto che il contribuente si vedrebbe sistematicamente imposto su degli attivi che non corrispondono più al loro valore reale a bilancio (sentenza DTF 137 II 353 consid. 6.4.1.). Se il principio di un ammortamento unico deve essere ammesso, il suo riconoscimento può tuttavia, a dipendenza delle circostanze, rivelarsi contrario al principio di periodicità dell'imposta, che impone d'imputare ad un esercizio i proventi e le spese che gli sono correlati per poter determinare il relativo utile. Nel caso in cui bisogna procedere ad un ammortamento straordinario per recuperare degli ammortamenti ordinari oppure delle correzioni di valore

che non sono state registrate in tempo utile, il principio di periodicità può trovarsi in conflitto con l'imposizione secondo la capacità contributiva (sentenza DTF 137 II 353 consid. 6.4.2.).

E. 2.6

Secondo un consolidato principio, nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che estinguono o diminuiscono il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8).

E. 3.1

Nella decisione su reclamo relativa all'IC/IFD 2010, l'UTPG ha precisato che, nell'ambito di uno scambio di partecipazioni nel patrimonio di persone giuridiche, una delle condizioni per ottenere la neutralità fiscale ai fini delle imposte dirette è rappresentata dal fatto che siano ripresi i valori fino allora determinanti per l'imposta sull'utile (con riferimento alla Circolare n. 5 del 1° giugno 2004 dell'AFC, punto 4.6.2.1.). L'UTPG contesta la legittimità della decisione della società contribuente di registrare, nel periodo fiscale 2010, un ammortamento pari a fr. 408'525. In particolare, secondo l'autorità fiscale, il valore della partecipazione nella _____ e dunque di riflesso delle nuove azioni ricevute in cambio sarebbe superiore a fr. 526'356.- e pertanto l'ammortamento non avrebbe potuto essere ammesso. L'ammortamento potrebbe essere ammesso unicamente in presenza di una sopravvalutazione della partecipazione. Da parte sua, la contribuente obietta che l'AFC, in un ruling rilasciato al momento della costituzione della nuova società, avrebbe considerato lo scambio di partecipazioni come una quasi-fusione. Secondo la RI 1, le registrazioni contabili, sia per quanto riguarda la perdita di cambio che per la svalutazione della partecipazione, sarebbero state effettuate a regola d'arte secondo i principi contabili, previsti dal codice delle obbligazioni, dell'imparità, della realizzazione, della valutazione al costo storico e secondo il principio del valore nominale. Le partecipazioni andrebbero valutate con un importo non superiore al prezzo di acquisto o di costo, da cui vanno dedotti gli ammortamenti necessari. Secondo l'insorgente, le registrazioni contabili erano imperative, senza alternativa dal punto di vista del diritto commerciale e vincolanti anche per le autorità fiscali.

E. 3.2

Secondo gli articoli 61 cpv. 1 lett. c LIFD e 70 cpv. 1 lett. c LT, le riserve occulte di una persona giuridica non sono imponibili nell'ambito di ristrutturazioni, in particolare in caso di fusione, di scissione o di trasformazione, in quanto la persona giuridica rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera e gli elementi fino ad allora determinanti per l'imposta sull'utile vengano ripresi, in particolare in caso di scambio di diritti di partecipazione o societari a seguito di ristrutturazioni o di concentrazioni aventi carattere di fusione. La Circolare dell'AFC n. 5/2004, inerente le "Ristrutturazioni", al punto 4.6, afferma che, nell'ambito di ristrutturazioni di persone giuridiche, in particolare in caso di fusioni, scissioni o trasformazioni, come anche in caso di concentrazioni aventi carattere di fusione, possono avvenire degli scambi di diritti di partecipazione nel patrimonio delle persone giuridiche (titolari di quote). In particolare al punto 4.6.2.1. di questa Circolare viene indicato: 4.6.2.1 Principio Lo scambio di diritti di partecipazione o societari, a seguito di ristrutturazioni ai sensi dell'articolo 61 capoverso 1 LIFD o di concentrazioni aventi

carattere di fusione, è fiscalmente neutro per una società di capitali o cooperativa partecipante (art. 61 cpv. 1 lett. c LIFD) a condizione che (condizioni cumulative): • l'assoggettamento all'imposta in Svizzera sia mantenuto (art. 61 cpv. 1 LIFD); • I valori fino allora determinanti per l'imposta sull'utile vengano ripresi (art. 61 cpv. 1 LIFD). In applicazione di questa Circolare (in merito alla portata delle Circolari si veda comunque la sentenza TF 2C_216/2014 del 15.12.2016, consid. 4.6.), ma dallo stesso tenore della legge, la neutralità fiscale presuppone che i valori fino allora determinanti per l'imposta sull'utile vengano ripresi.

E. 3.3

Lo scambio di partecipazioni è avvenuto nella seguente maniera per quanto concerne la società ricorrente (cfr. Convenzione di apporto in natura del 15.9.2010): • _____, _____ e la RI 1 hanno apportato alla neocostituita società anonima _____ con sede a _____ 80'453 azioni (su un totale di 87'503 azioni) della _____ (_____, _____); • la RI 1 ha in particolare apportato alla società _____ 44'978 azioni del valore di nominali 1.- Eur ciascuna (tale partecipazione nella _____ [Middleburg, NL] al 31.12.2009 era stata iscritta a bilancio ad un valore contabile di fr. 471'630.- ed aveva un valore determinante per l'imposta sull'utile di fr 526'356.-); • nel periodo fiscale 2010, la RI 1 ha ricevuto – in contropartita dell'apporto delle 44'978 azioni del valore di nominali 1.- € – 6'310'599 azioni della _____ del valore di nominali fr. 0.01 ciascuna (per complessivi fr. 63'105.99); • per quanto concerne il bilancio presentato con la dichiarazione fiscale 2010, la RI 1 ha dichiarato agli attivi alla fine del 2010 partecipazioni per un valore di fr. 63'105.99 (nel bilancio veniva indicato che le partecipazioni al 31.12.2009 erano di fr. 526'356.35). Nel conto economico la società indicava al 31.12.2010 ammortamenti (variazione valori di rimpiazzo) per fr. 343'651.09, facendo poi valere una perdita di fr. 363'847.63.

E. 3.4.1

In sostanza la ricorrente ha iscritto a bilancio il valore della nuova partecipazione al valore nominale di fr. 63'105.99 operando un ammortamento del valore contabile della partecipazione rispetto al periodo fiscale precedente. La ricorrente è dell'opinione che si debba seguire l'impostazione data dall'AFC, che ha sottoscritto il ruling sottopostole, come anche il principio della preminenza del bilancio commerciale.

E. 3.4.2

Come già ricordato, il diritto fiscale si basa sul bilancio commerciale. Secondo il principio di derivazione del bilancio fiscale da quello commerciale, l'autorità fiscale può scostarsi dal bilancio inoltrato dal contribuente quando delle disposizioni imperative del diritto commerciale sono violate oppure delle norme fiscali correttive lo esigono (sentenze TF 2C_370/2016 del 28.3.2017, consid. 2.2., TF n. 2C_386/2012 del 16 novembre 2012, consid. 5).

E. 3.4.3

Come visto, in caso di scambio di diritti di partecipazioni a seguito di ristrutturazioni societarie, l'operazione è fiscalmente neutra a patto che l'impresa rimanga assoggettata in Svizzera e che vengano ripresi i valori fino allora determinanti per l'imposta sull'utile (art. 61 cpv. 1 lit. c LIFD e 70 cpv. 1 lett. c LT). Nel caso di specie, la RI 1 ha apportato alla società _____ 44'978 azioni della del valore di nominali 1.- € della della _____ (_____) ricevendo 6'310'599 azioni della _____ del valore di nominali fr. 0.01

ciascuna (per complessivi fr. 63'105.99). A bilancio, per il 31.12.2010, è stato indicato il valore nominale della partecipazione, ossia fr. 63'105.99. Ora, tale modo di procedere non risulta conforme con la normativa fiscale applicabile. In effetti, in applicazione dell'art. 61 LIFD, l'operazione è fiscalmente neutra unicamente mantenendo i valori fino allora determinanti per l'imposta sull'utile. Non può pertanto essere rimproverato nulla all'UTPG che, discostandosi dal bilancio commerciale (nel quale è stata registrata la partecipazione al valore nominale), ha applicato correttamente l'art. 61 LIFD. Anche con la ripresa fiscale contestata, del resto, sulla partecipazione detenuta dalla ricorrente nella _____ risulta comunque esservi tuttora una cospicua riserva occulta. Come ha evidenziato l'autorità fiscale nelle sue osservazioni al ricorso, infatti, il valore della partecipazione nella _____, e di riflesso quello delle azioni ricevute in cambio, è nettamente superiore allo stesso valore determinante per l'imposta sull'utile. L'UTPG menziona a tale riguardo l'acquisto di una quota dell'1%, avvenuta nel 2014, per ben 61'000 €, circostanza che conduce ad attribuire all'intera società partecipata un valore che eccede addirittura i sei milioni di euro. L'ammortamento straordinario operato dalla RI 1 non è pertanto giustificato.

E. 3.5.1

Secondo la ricorrente, che ha ribadito tale argomentazione anche durante l'udienza tenutasi dinanzi a questa Corte, il riling del 17.9.2010, sottoscritto dall'AFC, vincolerebbe anche le altre autorità fiscali chiamate ad applicare il diritto delle imposte dirette. La stessa indica che proprio in applicazione di tale riling è stata predisposta la registrazione contabile necessaria (ossia inserimento del valore nominale della partecipazione nel bilancio al 31.12.2010).

E. 3.5.2

Il riling è l'approvazione anticipata, da parte dell'autorità fiscale competente, delle conseguenze fiscali prospettate dal contribuente con riferimento ad un'operazione prevista (v. supra, consid. 2.2. con riferimenti) e il fisco è vincolato al contenuto del riling, in occasione della tassazione, solo se la fattispecie anticipata corrisponde a quanto effettivamente realizzato in seguito (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 28 aprile 2014, n. 2C_664/2013, in RF 69/2014 p. 557, consid. 4.2 con riferimenti, anche sentenza TF n. 2C_137/2016 del 13.1.2017 consid. 6.2.). Uno dei presupposti dell'effetto vincolante di un riling è che la persona che lo ha ottenuto abbia compiuto atti di disposizione, la cui revoca gli causerebbe un pregiudizio (p. es. DTF 141 I 161 consid. 3.1 con riferimenti). Il nesso causale tra l'informazione ricevuta e la disposizione compiuta è pertanto escluso se la fattispecie cui l'informazione si riferisce si è già realizzata (cfr. p. es. Massetti/Pedroli, Il riling nel diritto tributario svizzero: situazione attuale e prospettive di evoluzione alla luce dell'esperienza italiana, in RtiD I-2006 p. 597 e dottrina citata; inoltre Schreiber/Jaun/Kobierski, Steuerruling - Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, in ASA 80 p. 312). In ambito d'imposte dirette, i rulings non costituiscono delle decisioni; non sono impugnabili e non aprono le vie di ricorso ordinario. Possono tuttavia avere delle conseguenze giuridiche in virtù dei principi della buona fede e della tutela dell'affidamento (sentenza TF n. 2C_137/2016 del 13.1.2017 consid. 6.2). In materia di imposte dirette (non solo le imposte cantonali, ma anche l'imposta federale diretta), il riling deve emanare dall'autorità fiscale competente, che è quella cantonale (sentenza TF 2C_529/2014 del 24.8.2015; cfr. anche Yersin/ Aubry Girardin, in: Noël / Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 92 ad

RP, p. 51).

E. 3.5.3

Ora, il ruling del 17.9.2010, sottoposto all'AFC, riguarda la costituzione della _____ ed è stato sottoscritto dall'autorità federale unicamente per quanto riguarda le imposte di bollo e preventiva. Ciò basta, con riferimento alla dottrina e giurisprudenza citate nei considerandi precedenti, e contrariamente alla tesi del " principio di unità del diritto " invocata dalla ricorrente, per poter affermare che il ruling in questione non è vincolante per le imposte dirette: in effetti, per tali imposte, l'autorità competente per poter emettere un ruling è il fisco cantonale. Inoltre, il ruling rilasciato dall'AFC alla _____ è vincolante unicamente per le imposte di bollo e preventiva – come giustamente rilevato dall'UTPG in sede d'udienza – e per di più unicamente per gli effetti fiscali riguardanti una società terza e non la qui ricorrente. In particolare, il ruling non contiene alcun riferimento al trattamento fiscale della partecipazione nei conti della ricorrente.

E. 3.6

Ciò posto, è quindi chiaro che il valore da iscrivere a bilancio, in seguito allo scambio dei diritti di partecipazione, per evitare l'imposizione delle riserve occulte esistenti nella partecipazione detenuta dalla società ricorrente, era quello determinante per l'imposta sull'utile, così come stabilito nella decisione dell'UTPG. Non essendo stata provata alcuna perdita di valore della partecipazione, un ammortamento straordinario non può essere ammesso.

E. 4.1

A titolo abbondanziale la ricorrente postula, per il periodo fiscale 2010, una perdita di cambio di fr. 114'385.30. Nel proprio gravame indica che le registrazioni contabili evidenzerebbero una componente pari fr. 114'385.30 registrata come differenza di cambio. Tale perdita sarebbe legata all'evoluzione da un cambio € – CHF storico pari a 1.66525 a un cambio di 1.29194.

E. 4.2

In una sentenza del Tribunale federale (2C_775/2014 del 31.8.2015, in RDAF 2015 II p. 483, consid. 11), l'Alta Corte svizzera, in merito alle perdite fatte valere per la conversione di valuta ha precisato una precedente sentenza avente stesso tema (DTF 136 II 88). In particolare ha stabilito l'art. 58 LIFD deve essere interpretato alla luce del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost), dal quale discende come le perdite di conversione, che non costituiscono delle perdite effettivamente subite, non possono essere qualificate spese giustificate dall'uso commerciale secondo l'art. 58 cpv. 1 lit. b LIFD (cfr. anche la sentenza TF 2C_509/2013 dell'8.6.2014).

E. 4.3.1

Nel caso che qui ci occupa, l'UTPG ha calcolato il valore della partecipazione (cfr. decisione del 12.11.2015) non riconoscendo perdite legate ad una variazione del cambio. Il valore della partecipazione di fr. 526'356.- al 31.12.2010, calcolato dall'UTPG è stato determinato con il calcolo seguente: · l'UTPG ha calcolato in fr. 408'525.- gli ammortamenti e perdite di valore non giustificati (differenza tra il valore contabile della partecipazione al 1.1.2010 e il valore nominale iscritto al 31.12.2010, ossia 471'630 – 63'105); · dopodiché l'UTPG ha quantificato in fr. 64'874.- la perdita di cambio non ammessa (differenza tra gli ammortamenti e perdite di valore non giustificati di fr.

408'525.- e la cifra indicata a bilancio a questo titolo [ammortamenti/variazione di valori di rimpiazzo] di fr. 343'651.-; · l'UTPG ha poi stabilito il valore degli ammortamenti da riprendere in fr. 463'251.- [sommando la perdita di cambio non ammessa, al precedente ammortamento non tassato, agli ammortamenti / variazioni di valori di rimpiazzo: 64'874.- + 54'726.- + 343'651.-]; · il valore della partecipazione al 31.12.2010 è stato calcolato sommando il valore degli ammortamenti da riprendere al valore nominale della partecipazione iscritta a bilancio, ossia fr. 463'251.- + 63'105.- = fr. 526'356.-.

E. 4.3.2

L'UTPG non ha quindi ripreso la perdita per le differenze di cambio. A ragione. In effetti, come visto nei considerandi precedenti, la differenza di cambio deve essere distinta dal guadagno oppure dalla perdita di cambio che è la conseguenza di una transazione di tipo commerciale, nel corso dell'esercizio, in una moneta differente per rapporto alla moneta funzionale (cfr. anche Danon, in: Noël / Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ediz, Basilea 2017, n. 101 ad art. 57 e 58 LIFD, p. 1081). Invero, la ricorrente nel proprio gravame neppure motiva in maniera approfondita tale censura. Si ricorda che al contribuente incombe l'onere della prova in merito agli elementi che riducono oppure estinguono i suoi oneri fiscali (DTF 133 II 153 consid. 4.3; sentenza TF 2C_319/2014 del 9.9.2014 consid. 2.2.).

E. 5.1

Nel proprio ricorso l'insorgente, si aggrava anche contro le decisioni dell'UTPG in relazione ai periodi 2011 (decisioni su reclamo) e 2012 (decisione di base), a motivo che, nel caso in cui fosse stato accolto il ricorso per il periodo fiscale 2010, lo stesso avrebbe avuto un effetto anche per i periodi fiscali a seguire (perdita da riportare sugli esercizi fiscali successivi). Ora come visto, il ricorso relativo al periodo fiscale 2010 per l'IC/IFD non è stato accolto e l'ammortamento effettuato dalla contribuente in seguito allo scambio di partecipazioni non è stato ritenuto giustificato dall'uso commerciale. Per i periodi fiscali 2011 e 2012 il ricorrente non solleva altre doglianze di merito.

E. 5.2

Vengono quindi confermate le decisioni emesse dall'UTPG relative ai periodi fiscali 2010 – 2012 per l'IC e per l'IFD. Il ricorso presentato dalla RI 1 per tutti e tre i periodi è conseguentemente respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.– per un totale di fr. 3'000.– sono a carico della ricorrente. 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 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: La segretari a :