

# TI\_GERICHTE 80.2020.110 vom 15. Juli 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-07-15, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2020.110](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.110)

FR: TI\_GERICHTE 80.2020.110 du 15 juillet 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2020.110 del 15 luglio 2020

## Regeste

Reddito della sostanza immobiliare: locazione e sublocazione, rinuncia alla pigione da parte del proprietario, società in perdita, elusione fiscale

## Erwägungen

### E. 1

Il mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ (ubicato in via \_\_\_\_\_) è di proprietà di RI 1. Sino al periodo fiscale 2011 la contribuente dichiarava fra i suoi redditi il canone, versato dalla \_\_\_\_\_ (società di sua proprietà, cui scopo è la gestione di esercizi pubblici ed in particolare dell'esercizio denominato \_\_\_\_\_), per la locazione dell'esercizio pubblico denominato "\_\_\_\_\_". Dal periodo fiscale 2012 in poi, la ricorrente sostiene di aver rinunciato a percepire il canone di locazione dalla \_\_\_\_\_, per sostenere economicamente la propria società, che aveva registrato importanti perdite a bilancio. Per contro la pigione versata dalla \_\_\_\_\_, subentrata nella gestione dell'esercizio pubblico, è stata registrata fra i ricavi della \_\_\_\_\_. Secondo l'autorità fiscale, che ritiene in casu l'esistenza di un'elusione fiscale, l'affitto incassato dalla \_\_\_\_\_ per la locazione del mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ è da imporre nella partita fiscale della contribuente, proprietaria del sedime. Di diverso avviso RI 1 che ritiene che almeno una parte del canone di locazione, incassato dalla \_\_\_\_\_ (e meglio fr. 96'300.-) debba essere imposta in capo alla società, in contropartita degli ingenti investimenti effettuati nell'esercizio pubblico negli anni.

### E. 2.1

Giusta l'art. 20 cpv. 1 LT è imponibile il reddito da sostanza immobiliare, segnatamente: a) i proventi dalla locazione, dall'affitto, dall'usufrutto o da altro godimento; b) il valore locativo di immobili o di parti di essi, che il contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito. Di medesimo tenore l'art. 21 cpv. 1 lett. a e lett. b LIFD. Nel caso in cui il proprietario cede in locazione o in affitto il proprio immobile, il canone di locazione costituisce un reddito imponibile secondo l'art. 21 cpv. 1 lett. a LIFD. Se invece l'immobile viene occupato direttamente dal proprietario, il valore locativo di quest'ultimo è imponibile secondo l'art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD (sentenza TF 2C\_710/2016 del 25.8.2016, consid. 7.1.). Il proprietario non ha il diritto di scegliere: se percepisce una pigione da terzi, la stessa deve essere dichiarata fiscalmente e, allo stesso tempo, l'obbligo di dichiarare il valore locativo non si applica a tale proprietà. Nell'ambito delle imposte sul reddito, per quanto riguarda gli immobili, vale pertanto il principio secondo cui il valore locativo è determinante nel caso dell'occupazione da parte del proprietario e la pigione in caso di locazione (sentenze TF 2C\_431/2009 del 4.12.2009 consid. 2.1.; sentenza TF 2C\_475/2016 del 30.11.2016 consid. 2.1.).

## **E. 2.2**

Sono imponibili quali redditi della sostanza immobiliare anche i redditi che provengono dalla sublocazione o dal subaffitto. Tuttavia, il sublocatore non deve dichiarare questo compenso, nella misura in cui corrisponde a quanto egli stesso deve versare al locatore per i locali in questione. La pigione che il sublocatore deve pagare al locatore deve infatti essere dedotta dal reddito proveniente dalla sublocazione, a titolo di spesa per il conseguimento del reddito ( Locher , Kommentar zum DBG, vol. I, 2 a ed., Basilea 2019, n. 14 ad art. 21 LIFD, p. 658; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3 a ed., Zurigo 2016, n. 46 ad art. 21 LIFD, p. 432; Zwahlen/Lissi , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ed., Basilea 2016, n. 10 ad art. 21 LIFD, p. 543).

## **E. 2.3**

Nel caso in esame, è incontestato – anche se il contratto non è agli atti – che la ricorrente, proprietaria del mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, abbia ceduto in locazione o in affitto quest’ultimo alla \_\_\_\_\_, società di cui è azionista. Si conosce anche l’ammontare del compenso, che ammonta a fr. 156'000.– all’anno. Dal periodo fiscale 2012, tuttavia, la contribuente non ha più dichiarato il reddito in questione, che è invece stato registrato fra i ricavi della stessa \_\_\_\_\_. La spiegazione fornita dalla ricorrente è che “nel 2012 \_\_\_\_\_ ha ceduto la gestione del locale incassando un affitto a copertura delle proprie spese e dell’ammortamento sull’investimento effettuato”. La stessa contribuente “a sua volta, nell’intento di sostenere la società e di pareggiare i conti, ha rinunciato ad incassare un affitto da \_\_\_\_\_ che comunque sarebbe dovuto essere più basso rispetto a quanto la società chiedeva ai suoi affittuari” (ricorso, punto 6, pagina 3). L’insorgente non contesta dunque l’esistenza del contratto di locazione o di affitto, che continua a legarla alla \_\_\_\_\_, ma fa riferimento ad un secondo contratto, concluso da quest’ultima con la \_\_\_\_\_. La versione proposta dalla ricorrente suggerisce la conclusione che la \_\_\_\_\_ abbia ceduto in subaffitto alla \_\_\_\_\_ l’immobile, contro lo stesso compenso previsto dal primo contratto. Ne consegue che, nel periodo fiscale litigioso, la contribuente vantava un credito nei confronti della \_\_\_\_\_, per il pagamento del canone di locazione del suo immobile. La società locataria, a sua volta, vantava un credito di pari importo nei confronti della \_\_\_\_\_, per il pagamento del canone di sublocazione (o subaffitto). Applicando le disposizioni del diritto delle imposte dirette, precedentemente menzionate, si deve concludere che la ricorrente ha conseguito un reddito della sostanza immobiliare di fr. 156'000.–. Quanto alla \_\_\_\_\_, anche quest’ultima ha conseguito un reddito della sostanza immobiliare di fr. 156'000.–. Tuttavia, avendo dovuto pagare alla proprietaria e locatrice una pigione dello stesso ammontare, il suo ricavo netto si azzerava.

## **E. 2.4**

La ricorrente sostiene tuttavia di aver “rinunciato all’affitto per sostenere la propria società, che aveva avuto costi troppo elevati”. Dottrina e giurisprudenza sono concordi nell’affermare che un reddito è realizzato quando il soggetto fiscale ne può disporre effettivamente, sia entrandone in possesso, cioè incassando la somma, sia ricevendo sul medesimo una pretesa giuridica ferma. Di solito, già l’acquisizione di un credito viene ritenuta costitutiva di reddito, purché l’adempimento non appaia incerto (cfr., per esempio, le sentenze del Tribunale federale n. 2C\_94/2010 del 10 febbraio 2011 consid. 3.1, DTF 113 Ib 23 consid. 2e; ASA 66 p. 377 consid. 4a; ASA 66 p. 554 consid. 5d; ASA 65 p. 733

consid. 3b; StE 2003 B 21.1 n. 11 consid. 3.2). La rinuncia, da parte della locatrice, all'incasso del canone di locazione non implica pertanto che il reddito non sia assoggettato all'imposta. La stessa insorgente riconosce del resto l'esistenza del contratto con la \_\_\_\_\_, limitandosi a sostenere di aver rinunciato ad incassare quanto le spettava, "per sostenere la propria società". È escluso che la rinuncia in questione possa essere considerata una misura di risanamento della \_\_\_\_\_, che aveva ingenti perdite riportate. Il credito nei confronti di quest'ultima non è infatti stato dichiarato dalla ricorrente. Non si può pertanto ritenere che sia intervenuto un risanamento mediante rinuncia ad un credito da parte dell'azionista (sul tema cfr. la Circolare n. 32 del 23.12.2010 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, "Risanamento di società di capitali e di società cooperative"). In questa prospettiva, non è determinante neppure la pretesa della ricorrente di procedere ad una suddivisione dell'affitto fra lei e la \_\_\_\_\_, in modo tale che quest'ultima possa "coprire almeno gli investimenti fatti, ossia per un importo pari agli ammortamenti su macchinari, installazioni... che nel 2016 ammontavano a fr. 96'300.-". La questione si ripercuoterebbe tutt'al più sul reddito conseguito dalla \_\_\_\_\_, che potrebbe aver concesso l'immobile in subaffitto a condizioni troppo favorevoli per la subaffittuaria. Non si vede come possa invece incidere sugli importi spettanti alla ricorrente, quale proprietaria e locatrice dell'immobile.

### **E. 2.5**

Non occorre quindi esaminare la questione dal punto di vista dell'elusione fiscale, per giungere alla conclusione che la decisione dell'Ufficio di tassazione, di imporre il reddito proveniente dalla locazione del mapp. n. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, è legittima.

### **E. 3.1**

Un tentativo di elusione fiscale potrebbe essere ravvisato qualora si volesse supporre che, nel periodo fiscale litigioso, la ricorrente abbia concesso alla \_\_\_\_\_ l'uso del suo immobile in base a un contratto di comodato, cioè a titolo gratuito, e che la società lo abbia da parte sua ceduto in locazione o in affitto alla \_\_\_\_\_ per fr. 156'000.-.

### **E. 3.2**

Di principio, le autorità fiscali devono fondarsi sui contratti stipulati dai contribuenti, ma possono ignorarli se questi ultimi adottano una condotta insolita al solo scopo di conseguire un risparmio d'imposta, vale a dire in presenza di un'elusione d'imposta. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. decisione TF 2C\_467-468/2014 del 18 giugno 2015 consid. e giurisprudenza citata; 2C\_710/2016 del 25.8.2016 consid. 7.1.; StE 2004 A 12 n. 12; StE 2001 A 12 n. 10 e n. 11; ASA 64 p. 80; ASA 63 p. 218), l'elusione fiscale è data quando: · la forma del diritto civile scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare e comunque del tutto inappropriata allo scopo economico perseguito (elemento obiettivo); · è da supporre che la scelta sia stata fatta abusivamente solo nell'intento di risparmiare imposte che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà (elemento soggettivo; intenzione elusiva); · il procedimento adottato condurrebbe realmente a un rilevante risparmio d'imposta, se fosse accettato dall'autorità fiscale (elemento effettivo). L'elemento soggettivo si rivela decisivo, poiché è escluso che si possa supporre un'elusione fiscale, quando una determinata configurazione giuridica è giustificata da altri motivi rilevanti rispetto a quello di

conseguire un semplice risparmio d'imposta (cfr. sentenza TF n. 2C\_354/2018 del 20.4.2020 consid. 4.2.1 e giurisprudenza citata).

### **E. 3.3**

Un'elusione fiscale è ravvisabile, in primo luogo, quando il contribuente si serve di una costruzione giuridica inadeguata, per evitare la sussunzione sotto una norma impositiva. In tal caso, l'imposizione si fonda su quella configurazione giuridica, che sarebbe stata adeguata per raggiungere lo scopo economico perseguito dal contribuente (c.d. "Sachverhaltsfiktion", cioè fattispecie fittizia). Ci sono tuttavia dei casi in cui, invece di cercare di aggirare una norma impositiva, con la costruzione insolita della fattispecie il contribuente cerca di ottenere l'applicazione di una norma che lo favorisce. In tale eventualità, il rimprovero consiste nel fatto di invocare indebitamente l'applicazione di una norma fiscale di favore (sentenza TF n. 2C\_354/2018 del 20.4.2020 consid. 4.2.2 e giurisprudenza citata).

### **E. 3.4**

A questo proposito, va ricordato che l'elusione fiscale entra in considerazione solo in situazioni del tutto straordinarie, cioè quando l'imposizione o l'esenzione fiscale non è possibile nonostante si invochi il senso della norma quale limite all'interpretazione; in altre parole, la legge può essere applicata, ma il risultato appare del tutto insoddisfacente se non equivalente ad un arbitrio, a causa delle particolarità della fattispecie concreta (cfr. sentenza TF n. 2C\_476/2010 del 19 marzo 2012, consid. 3.1 e dottrina citata). Se pertanto l'interpretazione della norma consente già di assoggettare all'imposta il reddito in discussione, non è più necessario ricorrere al particolare costruito giuridico dell'elusione d'imposta (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 9 gennaio 2008, n. 2C\_292/2007, in RtiD II-2008 n. 19t, consid. 2.2, con riferimento a: Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern, in: ASA 75 p. 675 ss, in particolare p. 678 ss). La possibilità per l'autorità di tassazione di procedere all'imposizione invocando l'elusione fiscale rappresenta una sorta di ultima ratio, quando è chiaro che i negozi giuridici conclusi dal contribuente hanno il solo scopo di ottenere un risparmio d'imposta non voluto dalla legge (sentenza CDT n. 80.2014.203 del 17.12.2015, consid. 1.3).

### **E. 3.5.1**

Il tema dell'elusione fiscale in rapporto ad una pigione che si discosta sia dal valore di mercato che dal valore locativo è già stata oggetto di analisi da parte del Tribunale federale e della dottrina.

### **E. 3.5.2**

Si rileva innanzitutto che, di norma, imponibile è il reddito effettivamente percepito e non il reddito teoricamente realizzabile. Un reddito realizzabile, ma non realizzato, può essere imposto solo in circostanze eccezionali, quali ad esempio un'elusione fiscale, che può entrare in linea di conto quando il locatore fissa un canone di locazione molto esiguo rispetto al valore locativo o al valore di mercato dell'immobile locato, oppure quando il conduttore concede al locatore una controprestazione, ad esempio nell'ambito di un contratto di lavoro oppure in a un obbligo familiare del locatore (Merlino, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire LIFD, 2a ed., Basilea 2017, n. 44 ad art. 21 LIFD, p. 508).

### **E. 3.5.3**

La locazione da parte del proprietario di un immobile ad un parente ad un prezzo di favore, nettamente inferiore a quello di mercato e al valore locativo, può rappresentare, a determinate condizioni, un uso proprio da parte dello stesso proprietario dell'immobile, secondo l'art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD. La conseguenza è che il proprietario può essere imposto sulla differenza tra (i) l'importo del valore locativo dell'immobile e (ii) il canone di locazione effettivamente inferiore. Tale correzione interviene unicamente in caso di elusione fiscale. In caso contrario, le autorità sono vincolate dal contenuto del contratto di locazione e possono imporre il proprietario unicamente sulla pigione indicata nel contratto. Sussiste elusione fiscale unicamente se il canone di locazione convenuto è inferiore al 50% del valore locativo. In caso di elusione fiscale, l'autorità fiscale impone la differenza tra il reddito netto dichiarato ed il valore di mercato. La problematica delle pigioni preferenziali riguarda i casi in cui il contribuente mette il suo immobile a disposizione di un parente ad un prezzo inferiore non solamente a quello che avrebbe potuto ottenere da un terzo ma anche al valore locativo. Nella misura in cui il Tribunale federale ha riconosciuto che, in assenza di base legale, non è possibile imporre un reddito fittizio oppure ipotetico, l'importo legato alla locazione di favore è di principio determinante per calcolare l'imposta sul reddito. Tuttavia, se il fisco non potesse intervenire, il contribuente che cede in locazione un immobile a condizioni di favore si troverebbe de facto in una situazione fiscalmente più favorevole rispetto al proprietario che utilizza il suo proprio immobile. In assenza di uso proprio ai sensi della legge, non esiste una base legale federale che permette di aggiustare la situazione ed imporre la differenza. Un certo numero di leggi fiscali cantonali prevedono che il proprietario che cede in locazione o in affitto il suo immobile ad un prezzo di favore venga imposto in base al valore locativo. Mancando una base legale nel diritto federale, il Tribunale federale ritiene che si possa imporre tale differenza unicamente nella misura in cui le condizioni di un'elusione fiscale sono adempiute. Per poter ammettere che sia adempiuta la condizione del carattere insolito, la giurisprudenza esige che la pigione sia inferiore della metà rispetto al valore locativo. Nel caso dell'esistenza di uno scarto del 50% si presume che la situazione sia comparabile a quella di un uso proprio e che il contratto sia stato concluso allo scopo di risparmiare delle imposte (Merlino, op. cit., n. 95-97, p. 523; sentenza TF 2A.535/2003 del 28.1.2005 consid. 5.2.; sentenza 2C\_475/2016 del 30.11.2016 consid. 2.1.; DTF 146 II 97 consid. 2.4.1.).

### **E. 3.6**

Il Tribunale federale nella sentenza DTF 146 II 97 si è occupato di una fattispecie che presenta qualche analogia con quella qui sottoposta a giudizio, trattando per la prima volta l'affitto preferenziale corrisposto da una persona giuridica (considerata vicina alla persona fisica locatrice, cfr. consid. 2.5.2.) ad una persona fisica. Il caso riguardava una coppia di coniugi domiciliati nel Canton Zurigo. Il marito era unico azionista di una società anonima, mentre la moglie era proprietaria di un immobile in proprietà per piani (composta da uffici, archivio e posteggi), da lei detenuta nella sostanza privata e ceduta in locazione alla società di pertinenza del marito al prezzo di fr. 50'000.- all'anno. Tale società aveva a sua volta sublocato l'immobile a terzi, ad un canone di locazione di fr. 155'000.- (e quindi di fr. 105'000.- superiore al canone pagato alla proprietaria dello stabile). Le autorità fiscali del Canton Zurigo avevano imposto la differenza di fr. 105'000.- nella partita fiscale dei coniugi. In particolare il fisco zurighese aveva ritenuto che il canone di locazione corrisposto dalla società di proprietà del marito per l'affitto della PPP della moglie si

discostasse nettamente dai prezzi di mercato (era infatti di molto inferiore alla metà della pigione che poteva essere richiesta a terzi). Dal momento che la maggior parte dell'immobile era stata messa a disposizione gratuitamente, la situazione era prossima all'uso personale, motivo per il quale la differenza non incassata dalla proprietaria dello stabile, pari a fr. 105'000.-, secondo le autorità cantonali, doveva essere imposta. La struttura giuridica scelta configurava un'elusione fiscale. La società aveva infatti cumulato negli anni precedenti perdite pari a fr. 2'400'000.-: la locazione sottocosto aveva permesso alla società di tesaurizzare l'importo di fr. 82'000.-. Il Tribunale federale ha confermato la sentenza zurighese, ritenendo l'esistenza di un'elusione fiscale, scartando tuttavia l'ipotesi che la base legale, per l'imposizione della differenza potesse essere rappresentata dall'art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD (consid. 2.5.6., 2.5.8. e 2.6.). Infatti i locali di proprietà della contribuente erano locati effettivamente a terzi, di modo che non si poteva parlare di un uso proprio. Il Tribunale federale ha pertanto ritenuto adempiute le condizioni dell'elusione fiscale (consid. 2.6.), ritenendo non convincenti le critiche della dottrina all'applicabilità della teoria in questione in questo contesto (cfr. Locher, op. cit., n. 22 ad art. 21 LIFD, p. 661 s.). L'elusione fiscale è stata ritenuta dal TF (consid. 2.6.3. e 2.6.4.), poiché con l'impostazione giuridica scelta e meglio con l'incasso da parte della società di un affitto di 105'000.-, quest'ultima è stata in grado di utilizzare la somma in questione per rimborsare all'azionista parte del prestito pari a fr. 1'200'000.-, che altrimenti sarebbe stato a rischio. Grazie a tale impostazione giuridica i contribuenti sono stati in grado di "convertire" l'affitto imponibile in un ammortamento del debito vantato dalla società nei loro confronti, esentasse. La struttura giuridica scelta non era solo insolita, ma a causa della sproporzione tra l'affitto e la sublocazione era inadeguata alle circostanze economiche (elemento oggettivo). La scelta era stata fatta abusivamente solo nell'intento di risparmiare imposte che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà (elemento soggettivo). L'Alta Corte svizzera ha pure ritenuto che non vi fosse dubbio in merito al fatto che la costruzione giuridica adottata avrebbe comportato un risparmio fiscale significativo, laddove accettata da parte dell'autorità fiscale (elemento effettivo). Motivo per il quale i requisiti dell'elusione fiscale sono stati considerati adempiuti.

#### **E. 4.1**

Ritornando al caso di specie e basandosi sulla DTF 146 II 97, si deve ritenere che, supponendo una messa a disposizione gratuita dell'immobile da parte della ricorrente, sarebbero adempiute le condizioni di un'elusione fiscale.

#### **E. 4.2**

Innegabile è la vicinanza tra la proprietaria del mapp\_\_\_\_\_, ossia la locatrice RI 1, e la \_\_\_\_\_ (conduttrice), società che è detenuta dalla stessa contribuente. Dall'analisi del bilancio della \_\_\_\_\_ emerge (cfr. "Proposta di ripartizione del risultato di bilancio al 31.12.2016") che nel 2015 venivano contabilizzati una perdita riportata di fr. 694'363.66 e un utile di fr. 24'744.11. Pressoché identica situazione si ripeteva nel 2016 con una perdita riportata pari a fr. 669'619.55 ed un utile di fr. 24'898.40. Nel 2015 la \_\_\_\_\_ era debitrice nei confronti di RI 1 dell'importo di fr. 1'094'869.57 e della \_\_\_\_\_ (attività indipendente svolta dalla contribuente ed imposta come tale nella sua partita fiscale) di fr. 79'033.40. Nel 2016 il debito nei confronti di RI 1 è sceso a fr. 1'024'869.57 (è ossia diminuito di fr. 70'000.-) ed anche quello nei confronti di \_\_\_\_\_ è sceso a fr. 29'033.40 (è ossia diminuito di fr. 50'000.-). In totale i debiti di \_\_\_\_\_ verso RI 1 sono diminuiti, nel 2016 di fr. 120'000.-. Dalla disamina del conto economico relativo al

2016 si ha che l'unico ricavo d'esercizio è costituito dalla pigione pagata \_\_\_\_\_, pari a fr. 156'000.-.

#### **E. 4.3**

Analogamente al caso trattato nella DTF 146 II 97, la \_\_\_\_\_, con l'incasso della pigione pagata dalla \_\_\_\_\_, è stata in grado di utilizzare parte della somma in questione per rimborsare parzialmente i prestiti concessi da RI 1 e dalla sua attività indipendente (\_\_\_\_\_). Viste le ingenti perdite riportate a bilancio (ed anche su questo punto la fattispecie non differisce da quella giudicata dall'Alta Corte, i prestiti vantati, senza il parziale rimborso, sarebbero stati fortemente a rischio. Motivo per il quale, grazie a tale costrutto giuridico e meglio con l'incasso dell'affitto direttamente da parte della \_\_\_\_\_, quest'ultima è stata in grado di rimborsare parte dei prestiti contratti con RI 1 e \_\_\_\_\_. L'operazione in questione, siccome la società era in perdita, non ha comportato alcun onere fiscale per la \_\_\_\_\_, viste le ingenti perdite riportate a bilancio, e con tale impostazione giuridica la contribuente è stata in grado di "convertire" l'affitto imponibile in un ammortamento del debito vantato nei suoi confronti, in esenzione da imposizione. Anche nel caso sub iudice il costrutto giuridico scelto non è solo insolito, ma a causa della sproporzione tra il comodato e la sublocazione, è inadeguato alle circostanze economiche (elemento oggettivo). La scelta è stata fatta abusivamente solo nell'intento di risparmiare imposte che sarebbero invece state dovute, qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà (elemento soggettivo). Non vi è dubbio in merito al fatto che la costruzione giuridica adottata avrebbe comportato un risparmio fiscale significativo (come lo è stato appunto nei periodi fiscali nei quali la stessa è stata avallata da parte dell'UT), laddove accettata da parte dell'autorità fiscale (elemento effettivo). Motivo per il quale i requisiti dell'elusione fiscale si dovrebbero ritenere adempiuti. L'affitto di fr. 156'000.- dovrebbe pertanto essere integralmente imposto nella partita fiscale di RI 1.

#### **E. 5.1**

La contribuente rileva nel ricorso che, per gli anni 2012-2015, l'UT di Locarno non " (...) ha contestato che l'affitto venisse pagato a \_\_\_\_\_ e pertanto in base al principio della buona fede la contribuente poteva a buona ragione considerare il tutto quale prassi consolidata ".

#### **E. 5.2**

L'autorità fiscale non è vincolata dalle decisioni adottate nei periodi fiscali precedenti. Va al proposito ricordato che la costante giurisprudenza del Tribunale federale ha escluso che un ricorrente possa pretendere di ottenere un trattamento più favorevole appellandosi al principio della buona fede (art. 9 Cost.). In effetti, il diritto tributario è marcato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l'esigenza di legalità (DTF 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). In virtù di tale esigenza, l'autorità di tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da sue eventuali decisioni adottate precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto di principio alcuna assicurazione per notifiche ulteriori (cfr. sentenza 2C\_260/2008 del 6 agosto 2008, in RtiD I-2009 n. 20t, consid. 4.2; sentenza 2P.250/2004 del 13 giugno 2005, in RtiD II-2005 n. 10t, consid. 6.3; sentenza 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in RDAT II-2003 n. 15t, consid. 5.3; sentenza 2A.62/1997 del 3 maggio 1999, in: ASA 69 p. 793, consid. 2).

### **E. 5.3**

Appare pertanto evidente che la contribuente non può appellarsi a quanto deciso nei periodi fiscali precedenti, ritenuta l'esistenza di un'elusione d'imposta. Ci si potrebbe tutt'al più domandare se, omettendo di dichiarare un reddito della sostanza immobiliare imponibile, l'insorgente non abbia fatto sì che siano passate in giudicato delle tassazioni incomplete, esponendosi in tal modo all'apertura di una procedura di recupero d'imposta. La questione non necessita tuttavia di essere risolta in questa sede.

### **E. 6**

Il ricorso è 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. 200.– per un totale di fr. 2'700.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente giudizi Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_, per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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