

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2C\_677/2007  
2C\_678/2007 /biz

Sentenza del 31 ottobre 2008  
Il Corte di diritto pubblico

Composizione  
Giudici federali Merkli, presidente,  
Müller, Karlen, Aubry Girardin e Donzallaz,  
cancelliere Bianchi.

Parti  
A.A. \_\_\_\_\_ e B.A. \_\_\_\_\_,  
Fondazione di famiglia X. \_\_\_\_\_,  
ricorrenti,  
tutti patrocinati dall'avv. Paola Masoni D'Andrea,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,

Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Bahnhofstrasse 15, 6430 Svitto.

Oggetto  
imposta federale diretta e imposta cantonale  
1997/1998, 1999/2000, 2001/2002, 2002 (imposta  
annua intera), 2003 e 2004,

ricorsi in materia di diritto pubblico contro la sentenza emanata il 24 ottobre 2007 dalla Camera di  
diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:

A.

I coniugi A.A. \_\_\_\_\_ e B.A. \_\_\_\_\_ sono titolari di uno studio legale a Lugano e comproprietari di beni immobiliari in tale località nonché a Bissone ed Arogno, dove i possedimenti rappresenterebbero un'azienda agricolo-forestale. Nel 1983 hanno inoltre costituito la fondazione di famiglia X. \_\_\_\_\_ (la Fondazione), con sede a Svitto, alla quale nel corso degli anni hanno ceduto vari beni patrimoniali ed in particolare, nel 1994, diversi crediti derivanti da fatture dello studio legale. In relazione ad alcune di queste pretese nel 2002 la Fondazione ha poi incassato importi superiori al controvalore complessivo della cessione.

B.

Il 28 novembre 2005 l'Ufficio di tassazione di Lugano-Città ha notificato ai coniugi A. \_\_\_\_\_ le decisioni di tassazione per i periodi fiscali 1997/1998, 1999/2000 e 2001/2002 nonché una decisione di tassazione mediante imposta annua intera di proventi straordinari realizzati nel 2001/2002 (periodo del "vuoto di tassazione"). Le relative motivazioni indicavano tra l'altro che in merito alle posizioni contabilizzate nella fondazione di famiglia si procedeva in forma trasparente sulla persona fisica; di conseguenza, i redditi da titoli e capitali, l'utile derivante da operazioni commerciali (recupero crediti ceduti) e gli interessi passivi maturati su debiti non di carattere immobiliare venivano imposti, rispettivamente computati, negli anni fiscali corrispondenti agli anni di registrazione nei ricavi o nei costi della Fondazione. Il 5 gennaio 2006 l'autorità competente ha poi intimato anche le tassazioni per i periodi fiscali 2003 e 2004, ribadendo tale argomentazione.

C.

Con pronunce del 21 dicembre 2006, l'Ufficio di tassazione ha parzialmente accolto i reclami

presentati dai coniugi A. \_\_\_\_\_ contro le decisioni di tassazione. L'autorità ha in particolare rinunciato all'applicazione del principio della trasparenza, ritenuta problematica dal profilo dell'affidamento, senza comunque prescindere dalla tassazione dei crediti dello studio legale ceduti alla Fondazione, considerati imponibili presso i contribuenti al momento dell'incasso.

D.

Contro i giudizi su reclamo, i coniugi A. \_\_\_\_\_ hanno interposto ricorso dinanzi alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino. Con sentenza del 24 ottobre 2007 la Corte cantonale ha statuito che: (1) le decisioni impugnate andavano annullate e gli atti rinviati all'Ufficio di tassazione per ulteriori accertamenti e per nuove decisioni in relazione alla definizione (a) del reddito aziendale dello studio legale, (b) del valore locativo degli immobili di Arogno e (c) delle spese di manutenzione degli immobili di Lugano per il periodo fiscale 1997/1998 (punto 1.1 del dispositivo); (2) la Fondazione X. \_\_\_\_\_ andava imposta "per trasparenza" (punto 1.2); (3) il ricorso andava respinto per quanto atteneva alla deduzione (a) delle perdite dell'azienda agricolo-forestale xxx e (b) degli interessi passivi sul credito di costruzione (punto 1.3).

E.

Il 26 novembre 2007 i coniugi A. \_\_\_\_\_ e la fondazione di famiglia X. \_\_\_\_\_ sono insorti dinanzi al Tribunale federale mediante due ricorsi in materia di diritto pubblico, l'uno riferito all'imposizione dal profilo dell'imposta federale diretta (inc. n. 2C\_678/2008) e l'altro concernente le imposte cantonali e comunali (inc. n. 2C\_677/2008). Con entrambi chiedono di annullare il punto n. 1.2 del dispositivo della decisione impugnata, di fissare le loro imposte personali senza aggiungere i fattori della Fondazione e di constatare che quest'ultima è stata tassata a buon diritto quale soggetto autonomo. In via eventuale postulano che il Canton Svitto sia tenuto a restituire le imposte pagate dalla fondazione di famiglia e che il Canton Ticino debba rimborsare le imposte versate da loro e da terzi riconducibili a pretese nei confronti della stessa nonché le imposte immobiliari pagate da quest'ultima in Ticino.

F.

Invitate ad esprimersi, la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello si richiama alla motivazione della sentenza impugnata, la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino chiede di respingere i gravami mentre l'Amministrazione fiscale del Canton Svitto propone di accoglierli, salvo laddove postulano la restituzione, se del caso, delle imposte pagate a Svitto dalla Fondazione. Infine l'Amministrazione federale delle contribuzioni si rimette al giudizio del Tribunale federale sulla questione dell'applicazione del principio di trasparenza e propone per il resto di respingere i ricorsi.

G.

Con decreto del 10 gennaio 2008, il Presidente della II Corte di diritto pubblico ha congiunto le cause e respinto le domande di conferimento dell'effetto sospensivo formulate nelle impugnative.

Diritto:

1.

Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con pieno potere di cognizione la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF), rispettivamente l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 134 IV 36 consid. 1; 133 II 249 consid. 1.1).

2.

2.1 Le impugnative presentate sono dirette contro una sentenza emanata da un'autorità di ultima istanza cantonale e riguardano una causa di diritto pubblico che non ricade sotto alcuna delle eccezioni previste dall'art. 83 LTF. I requisiti concernenti l'istanza inferiore e la natura della vertenza risultano di conseguenza adempiuti (cfr. art. 82 lett. a, art. 86 cpv. 1 lett. d LTF). La medesima conclusione vale anche per quanto concerne la tempestività dei gravami (art. 100 cpv. 1 LTF).

2.2 Dubbia è per contro la legittimazione a ricorrere della Fondazione X. \_\_\_\_\_. Quest'ultima non ha infatti partecipato al procedimento in sede cantonale né ha mai chiesto di essere coinvolta quale parte processuale (cfr. art. 89 cpv. 1 lett. a LTF). Ci si potrebbe inoltre chiedere se essa sia toccata in maniera diretta dalla decisione impugnata, che di per sé si riferisce alla tassazione di altri contribuenti (cfr. art. 89 cpv. 1 lett. b e c LTF). La questione può comunque rimanere aperta già considerato che ai coniugi A. \_\_\_\_\_ la potestà ricorsuale va invece pacificamente riconosciuta.

3.

3.1 Secondo gli art. 90-93 LTF, il ricorso al Tribunale federale è ammissibile contro le decisioni finali, contro quelle parziali e contro talune decisioni pregiudiziali ed incidentali. Sono finali le decisioni che pongono fine al procedimento (art. 90 LTF). Sono invece parziali le decisioni che concernono soltanto talune conclusioni, se queste possono essere giudicate indipendentemente dalle altre (art. 91 lett. a LTF), e le decisioni che pongono fine al procedimento soltanto per una parte dei litisconsorti (art. 91 lett. b LTF). Se non rientrano in queste categorie, le decisioni sono pregiudiziali o incidentali e possono essere impugnate, oltre che se riguardano la competenza e la ricsuzione (art. 92 LTF) e fatto salvo il caso particolare disciplinato dall'art. 93 cpv. 2 LTF, unicamente se possono causare un pregiudizio irreparabile (art. 93 cpv. 1 lett. a LTF) o se l'accoglimento del ricorso comporterebbe immediatamente una decisione finale consentendo di evitare una procedura probatoria defatigante e dispendiosa (art. 93 cpv. 1 lett. b LTF).

3.2 Nei propri allegati ricorsuali, gli insorgenti rilevano che la questione di sapere se la fondazione di famiglia costituisca un soggetto fiscale autonomo potrebbe venir decisa indipendentemente dagli altri aspetti della vertenza affrontati nella decisione impugnata. Il punto n. 1.2 del dispositivo costituirebbe pertanto una decisione parziale (conclusiva) ai sensi dell'art. 91 lett. a LTF. Considerato che si limitano a contestare l'imposizione per trasparenza della Fondazione, i ricorsi sarebbero di conseguenza ammissibili.

3.3 I ricorrenti non pretendono quindi che la sentenza della Camera di diritto tributario rappresenti una decisione finale. Del resto, visto che su taluni punti controversi rinvia gli atti all'autorità inferiore per ulteriori accertamenti, il giudizio impugnato effettivamente non pone termine, a livello cantonale, alle procedure di tassazione nella loro globalità. Inoltre la pronuncia litigiosa non costituisce nemmeno una sentenza che, pur essendo di rinvio, in realtà rappresenta già una decisione finale impugnabile in quanto non lascia alcun margine di apprezzamento all'istanza precedente, ma le impone unicamente di tradurre in concreto, cioè di calcolare, quanto ordinato dall'autorità di ricorso (DTF 134 II 124 consid. 1.3; sentenza 9C\_684/2007 del 27 dicembre 2007 consid. 1.1, in SVR 2008 IV n. 39 pag. 131; sentenza 2C\_608/2007 del 30 maggio 2008 consid. 1.2). In effetti il rinvio comporta l'obbligo, per l'Ufficio di tassazione, di determinare con maggiore precisione taluni elementi imponibili, ad esempio approfondendo l'esame della contabilità dello studio legale e valutando poi se le spese esposte o le riserve indicate siano fiscalmente riconoscibili. Il margine di apprezzamento dell'autorità inferiore appare perciò ancora ampio sia in fatto che in diritto.

3.4 Al di là dei fattori di tassazione per i quali la Camera di diritto tributario ha statuito il rinvio, nella sentenza impugnata vi sono comunque alcuni aspetti parziali di merito del litigio, tra cui il principio della tassazione per trasparenza, che vengono decisi in via definitiva.

In base alla giurisprudenza relativa al ricorso di diritto amministrativo, una simile decisione sarebbe stata considerata una decisione finale parziale, impugnabile a titolo indipendente sui punti non toccati dal rinvio per accertamenti. Perlomeno nella misura in cui il rimedio esperibile fosse stato il ricorso di diritto amministrativo, nel regime previgente le impugnative in esame sarebbero quindi risultate ammissibili. Secondo la nuova prassi concernente il ricorso in materia di diritto pubblico, una decisione come quella impugnata rappresenta per contro una decisione incidentale (DTF 134 II 137 consid. 1.3.1 e 1.3.2, 124 consid. 1.3; 133 V 477 consid. 4.1.3 e 4.2; sentenza 2C\_538/2007 del 21 febbraio 2008 consid. 2.1).

I giudici cantonali non si sono infatti pronunciati a titolo definitivo su una tra varie domande giudicabili a titolo indipendente, ma su una tra varie censure concernenti l'unica conclusione ricorsuale (cfr. DTF 133 V 477 consid. 4.3), ovvero l'allestimento delle decisioni di tassazione come ai valori indicati nelle dichiarazioni fiscali. Diverso sarebbe stato se la Camera di diritto tributario avesse statuito nel merito sulle tassazioni di alcuni periodi fiscali e rinviato gli atti per ulteriori accertamenti in merito ad altri periodi. In tale ipotesi, il litigio avrebbe infatti riguardato più oggetti distinti suscettibili di dar luogo a procedure autonome (cfr. FELIX UHLMANN, in Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2008, n. 5 ad art. 91 LTF; YVES DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral, Commentaire, 2008, n. 3252), non un unico oggetto qual'è ogni singola decisione di tassazione (cfr. anche DTF 134 III 426 consid. 1.2; 133 IV 137 consid. 2).

3.5 La sentenza della Camera di diritto tributario è quindi impugnabile soltanto se risultano adempiuti i presupposti dell'art. 93 cpv. 1 LTF.

3.5.1 Per quanto concerne le condizioni poste dall'art. 93 cpv. 1 lett. a LTF, va detto che con la nozione di pregiudizio irreparabile si intende un pregiudizio di natura giuridica a cui non possa venir posto rimedio successivamente, in particolare mediante una decisione finale favorevole alla parte ricorrente (DTF 134 III 188 consid. 2.1; 133 IV 137 consid. 2.3; 133 V 645 consid. 2.1). Una

decisione di rinvio per ulteriori accertamenti non comporta di regola un simile pregiudizio poiché ha come conseguenza semplicemente un allungamento dei tempi della procedura (DTF 133 V 477 consid. 5.2.1 e 5.2.2). Ciò non può che valere anche nel caso concreto. D'altronde l'accoglimento del ricorso non impedirebbe la protrazione della procedura, poiché in ogni caso non annullerebbe la decisione impugnata laddove rinvia gli atti all'autorità di tassazione. Tale punto non è infatti contestato dai ricorrenti.

3.5.2 Quest'ultima considerazione risulta determinante anche sotto il profilo dell'art. 93 cpv. 1 lett. b LTF. In effetti nella fattispecie l'accoglimento del ricorso si tradurrebbe nella constatazione che la Fondazione dev'essere riconosciuta come un soggetto fiscale a sé stante e che la tassazione dei contribuenti non dovrebbe fondarsi anche sui suoi elementi di reddito e sostanza. Nel complesso, una simile decisione non permetterebbe di giungere subito ad un giudizio finale, perché l'Ufficio di tassazione rimarrebbe tenuto ad esperire gli accertamenti ordinati dalla Camera di diritto tributario al punto 1.1 del dispositivo della propria decisione (cfr. sentenza 2C\_538/2007 del 21 febbraio 2008 consid. 2.4).

In queste circostanze è quantomeno dubbio che il semplice fatto di poter se del caso evitare la procedura probatoria necessaria per determinare le conseguenze pratiche della tassazione per trasparenza sarebbe sufficiente per considerare i ricorsi ammissibili (cfr. DTF 134 II 137 consid. 1.3.3). Ad ogni modo, viste le conclusioni tratte dalle istanze precedenti, tale procedura non sarebbe defatigante o dispendiosa. In effetti tutte le decisioni di tassazione originarie erano già basate sul principio della trasparenza. Anche se è pur vero che, come risulta dal rapporto dell'Ispettorato fiscale del 19 ottobre 2005, si è rinunciato alla valutazione degli oggetti d'arte fatti confluire nella Fondazione, per il resto, richiamando gli atti fiscali dalle autorità svizzesi, la Divisione delle contribuzioni aveva già allora calcolato gli effetti concreti derivanti da tale impostazione. Per di più questi effetti non sono mai stati messi in discussione dai ricorrenti. Essi hanno infatti contestato l'applicazione del principio della trasparenza come tale, ma non hanno mai sostenuto che nell'ipotesi in cui lo stesso fosse applicabile, l'incidenza sulle loro tassazioni sarebbe differente da quella calcolata dall'Ufficio di tassazione. Di

principio un giudizio di merito a questo stadio non renderebbe pertanto necessaria né risparmierebbe una dispendiosa procedura probatoria. Basterebbe riprendere, rispettivamente omettere, nelle tassazioni dei contribuenti gli elementi già computati in origine quale conseguenza del principio della trasparenza.

4.

4.1 I gravami si avverano di conseguenza inammissibili. L'esito non sarebbe peraltro differente nemmeno se venissero trattati quali ricorsi sussidiari in materia costituzionale (cfr. il rinvio dell'art. 117 LTF agli art. 90-94 LTF).

4.2 Secondo soccombenza, le spese giudiziarie vanno poste a carico dei ricorrenti (art. 65 e 66 cpv. 1 e 5 LTF). Questi ultimi non potrebbero pretendere di andarne esenti adducendo di aver confidato nell'indicazione dei rimedi di diritto riportata nella decisione impugnata (cfr. art. 49 e art. 112 cpv. 1 lett. d LTF; DTF 134 I 199 consid. 1.3.1; 132 I 92 consid. 1.6). Al di là della segnalazione del mezzo d'impugnazione di principio esperibile e del relativo termine di inoltro, compete infatti alla parte ricorrente verificare l'adempimento, nel singolo caso, delle varie condizioni di ammissibilità (cfr. DTF 131 I 153 consid. 4; sentenza 2C\_71/2007 del 9 ottobre 2007 consid. 2.2). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 68 cpv. 3 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.

I ricorsi sono inammissibili.

2.

Le spese giudiziarie complessive di fr. 4'000.-- sono poste a carico dei ricorrenti, in solido.

3.

Comunicazione alla patrocinatrice dei ricorrenti, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, alla Steuerverwaltung del Cantone di Svitto e all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.

Losanna, 31 ottobre 2008

In nome della II Corte di diritto pubblico  
del Tribunale federale svizzero  
Il presidente: Il cancelliere:

Merkli Bianchi