

# TI\_GERICHTE 80.1996.60 vom 11. Juli 1996

TI Tribunale d'appello, 1996-07-11, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.1996.60\\_d19960711](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1996.60_d19960711)

FR: TI\_GERICHTE 80.1996.60 du 11 juillet 1996

IT: TI\_GERICHTE 80.1996.60 del 11 luglio 1996

## Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

## Erwägungen

### E. 1

L'ing. \_\_\_\_\_, dipendente della \_\_\_\_\_ SA, è proprietario della part. n. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, su cui sorge un deposito di concimi affittato alla \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_. Inoltrando la dichiarazione fiscale 1991/92, dichiarava, fra gli altri, un reddito di fr. 8'696,40 in media annua, proveniente dall'affitto del deposito di concimi. Dalla contabilità separata, allegata alla dichiarazione, si evinceva che il calcolo di tale utile era stato fatto deducendo dal canone di affitto netto (fr. 63'097,50 in media annua) gli interessi bancari, le spese di manutenzione e di amministrazione, nonché un ammortamento di fr. 19'651,70 ed un accantonamento di fr. 3'000.– all'anno.

### E. 2

L'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ gli notificava la tassazione IC/IFD 1991-92 con decisione dell'11 aprile 1994, nella quale ammetteva la deduzione dagli affitti incassati degli interessi passivi e delle spese di manutenzione, stralciando invece altre spese, in particolare ammortamenti e accantonamenti. Secondo l'autorità di tassazione, infatti, la locazione del deposito di concimi doveva essere considerata come amministrazione di un immobile privato. L'Ufficio di tassazione confermava poi la propria impostazione con decisione su reclamo del 19 febbraio 1996, negando nuovamente che l'immobile di \_\_\_\_\_ potesse essere considerato aziendale.

### E. 3

Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario il contribuente chiede nuovamente che il deposito di \_\_\_\_\_ affittato alla \_\_\_\_\_ venga considerato come un'azienda e che quindi vengano esposti i redditi che emergono dalla contabilità aziendale, segnatamente che venga ammessa la deduzione degli ammortamenti. Rileva che il deposito della \_\_\_\_\_ è un deposito per concimi nell'ambito della costituzione di scorte strategiche obbligatorie; che la sua costruzione è avvenuta unicamente in questa ottica; che a causa della merce depositata è sottoposto a corrosione sia nelle sue parti metalliche sia in quelle in calcestruzzo; che alla scadenza del contratto il proprietario dovrà affrontare e risolvere problemi di bonifica e depurazione; che è impensabile una nuova utilizzazione del deposito. All'udienza del 30 maggio 1996, le parti si sono riconfermate nelle rispettive posizioni. Il ricorrente si è riservato un termine di venti giorni per produrre decisioni relative a depositi analoghi in altre località della Svizzera e per trasmettere ulteriori documenti in merito alla natura dei concimi depositati ed alla zona in cui sorge il deposito. La documentazione non è tuttavia pervenuta alla Camera, che pertanto ha deciso sulla base

degli atti a disposizione.

#### **E. 4**

Secondo l'art. 22 cpv. 1 lett. b DIFD, gli ammortamenti e le riserve d'ammortamento giustificati dall'uso commerciale possono essere dedotti come costi soltanto dal reddito delle aziende gestite in forma commerciale. Nello stesso senso, l'art. 26 cpv. 1 lett. b LT 1976 stabilisce che dai proventi dell'attività lucrativa indipendente sono deducibili le spese aziendali e professionali giustificate, tra cui gli ammortamenti ed accantonamenti giustificati dall'uso commerciale.

##### **E. 4.1**

La concessione degli ammortamenti e degli accantonamenti è quindi riservata per principio alle imprese commerciali e viene limitata di conseguenza al patrimonio aziendale, in contrapposizione al patrimonio privato ( Blumenstein/Locher , System des Steuerrechts, 4 a ediz., Zurigo 1992, p. 204; Masshardt/Tatti , Commentario IFD, Lugano 1985, p. 171; Känzig , Direkte Bundessteuer, 2 a ediz., vol. I, Basilea 1982, n. 90 ad art. 22 DIFD, p. 578; Cagianut/Höhn , Unternehmungssteuerrecht, Berna 1986, p. 423; Stocker , Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basilea 1992, p. 75; ASA 53 p. 635, 52 p. 363). Il Tribunale federale ha tuttavia precisato che la nozione di «azienda gestita in forma commerciale» non comprende solo le imprese o le industrie che sono obbligate a tenere la contabilità secondo il codice delle obbligazioni, ma si estende anche alle aziende agricole e forestali nonché alle professioni liberali, il cui esercizio implica l'investimento di un capitale ed oggetto di una contabilità tenuta in modo regolare ( Blumenstein/Locher , loc. cit.; DTF 91 I 287, 110 Ib 19 s.; ASA 54 p. 673, 52 p. 367)

##### **E. 4.2**

Il Tribunale federale considera come azienda gestita in forma commerciale l'esercizio a titolo indipendente e professionale o di una vera e propria attività commerciale (acquisto, fabbricazione e vendita di merci) o di un'altra attività, pure esplicita con alcuni metodi commerciali, che abbia come scopo il conseguimento di un profitto ( DTF 91 I 287, 110 Ib 20). Quale oggetto di un'azienda gestita in forma commerciale non entrano in considerazione solo l'acquisto, la fabbricazione e la vendita di merci o immobili, ma anche prestazioni di servizi ( DTF 91 I 288: locazione di una nave; ASA 41 p. 34 ss.: locazione di un magazzino edificato in base ad un diritto di compera).

##### **E. 4.3**

Trattandosi di qualificare la locazione di immobili come oggetto di un'azienda gestita in forma commerciale, il Tribunale federale invita comunque a grande prudenza, per il fatto che la locazione di immobili propri rientra nell'amministrazione ordinaria del patrimonio privato, che deve essere tenuta ben distinta dall'esercizio di un'attività aziendale ( ASA 52 p. 369 consid. 6 a ). L'amministrazione del patrimonio privato non assurge neppure ad azienda gestita in forma commerciale per il solo fatto che il patrimonio da amministrare presenta dimensioni importanti al punto che il proprietario tiene una contabilità commerciale e consegue degli utili da alienazioni occasionali ( ASA 48 p. 363 consid. 4 c ). Vi è mera amministrazione del patrimonio privato anche laddove i conduttori o gli affittuari usano gli oggetti locati o affittati a fini aziendali e persino quando il proprietario partecipa o è interessato all'azienda del conduttore o dell'affittuario ( DTF 79 I 63; ASA 22 p. 35 consid. 2). Lo stesso discorso vale anche per la locazione di appartamenti ammobiliati: nonostante i

lavori che il proprietario deve fare per locare, le relative entrate sono redditi della sostanza e non redditi da attività lucrativa, giacché i lavori servono principalmente, così come quelli di manutenzione, a mettere l'oggetto locato in condizione di poter produrre il reddito ( StE 1994 B 23.1 n. 29 = ASA 63 p. 656).

#### **E. 4.4**

Come si è visto, vi sono comunque casi in cui il Tribunale federale ha considerato la locazione di oggetti non come amministrazione del patrimonio privato bensì come attività lucrativa (v. supra, consid. 4.2.). La stessa Alta Corte ha peraltro voluto poi precisare che cosa distinguesse quei casi da quelli in cui invece esclude l'esistenza di un'attività lucrativa: la locazione era infatti caratterizzata da un legame con l'acquisto e la vendita dei beni patrimoniali locati e con gli utili così conseguiti e perseguiti con l'intera attività ( DTF 91 I 289; ASA 41 p. 34 ss., 38 p. 393 ss.). Non si trattava pertanto di una mera locazione di immobili, ma erano entrati in gioco i particolari criteri che sono determinanti per l'imposizione degli utili immobiliari secondo l'art. 21 cpv. 1 lett. a DIFD ( ASA 52 p. 369 s., consid. 6 a ).

##### **E. 4.4.1**

Secondo i giudici federali, non è necessario che vi sia una coincidenza fra i criteri che presiedono alla delimitazione dell'amministrazione del patrimonio privato dall'attività del commerciante di immobili a titolo professionale, da un lato, e dall'attività aziendale in cui è ammessa la deduzione degli ammortamenti, dall'altro. Infatti, per l'art. 21 cpv. 1 lett. a DIFD, può essere imponibile quale commercio di immobili anche un guadagno tratto da un'attività esercitata in posizione indipendente (p. es. un'attività unica esercitata non professionalmente, a titolo accessorio e occasionale), ma non nella forma di un'azienda gestita in forma commerciale ( ASA 52 p. 368, consid. 5). Questa considerazione ha permesso al Tribunale federale di affermare lapidariamente che il proprietario, che edifica sui suoi fondi costruzioni abitative o aziendali, per trarre un reddito dalla loro locazione, amministra di solito il proprio patrimonio privato.

##### **E. 4.4.2**

Nel caso che gli era stato sottoposto, relativo alla locazione di un centro commerciale edificato su un terreno ereditato da cinque sorelle ( ASA 52 p. 363 ss.), il Tribunale federale ha pertanto respinto le argomentazioni addotte dalla ricorrente – una delle cinque sorelle – la quale aveva chiesto il riconoscimento degli ammortamenti, fondandosi, per qualificare la locazione quale attività lucrativa, sulla giurisprudenza relativa alla definizione dei presupposti del commercio di immobili a titolo professionale. Alla ricorrente, che sosteneva, in primo luogo, che le proprietarie del fondo avevano costituito una società semplice con un commerciante ed amministratore immobiliare di professione, la Corte ha pertanto ribattuto che l'uso comune di un fondo nella forma di una società semplice da parte di comproprietari, uno dei quali è un professionista, si può considerare, in certi casi, come mera amministrazione del patrimonio privato; nel caso concreto, le coeredi potevano avere deciso di associarsi con il professionista proprio perché volevano limitarsi ad amministrare il fondo quale parte del proprio patrimonio privato, ma temevano di intraprendere un'attività aziendale per il conseguimento di un reddito conforme alla situazione ( ASA 52 p. 370, consid. 6 b aa ).

##### **E. 4.4.3**

I giudici hanno poi ammesso che il caso esaminato si trovava effettivamente al limite fra la mera amministrazione del patrimonio privato e l'attività lucrativa. A far pensare a quest'ultima erano non solo il tempo impiegato per la progettazione e la costruzione, nonché i crediti di costruzione accesi e i capitali in gran parte di terzi impiegati, ma anche l'effettiva necessità di effettuare ammortamenti. Il rischio connesso con la costruzione di un centro commerciale è infatti maggiore rispetto al caso dell'investimento degli stessi mezzi in abitazioni o uffici, anche perché i contratti di locazione hanno generalmente una durata inferiore rispetto a quelli per immobili abitativi; nel caso di un avvicendamento dei conduttori, inoltre, sono prevedibili modifiche e rinnovamenti più importanti che nel caso di uffici. Un'ulteriore differenza è data dalle maggiori spese per il personale che i proprietari devono assumere per garantire il funzionamento degli impianti e il movimento del pubblico: si va ben oltre le esigenze di portineria di uno stabile di abitazioni o di uffici ( ASA 52 p. 371 s., consid. 6 c ).

#### **E. 4.4.4**

Di fronte alle descritte indicazioni contrastanti, il Tribunale federale ha affermato che, in un caso che si situa al limite fra amministrazione del patrimonio privato e attività aziendale, la volontà del contribuente di gestire un'azienda commerciale può evincersi da altre circostanze: nella fattispecie, ha sottolineato in primo luogo che le coeredi non avevano acquistato il fondo ma lo avevano ereditato; in secondo luogo, che non avevano in programma una prossima alienazione con profitto; ma soprattutto ha ritenuto che il fatto di avere rinunciato all'iscrizione al registro di commercio, nonostante l'ingente importo annuo dei canoni di locazione, indicava inequivocabilmente la volontà della contribuente e delle sorelle di non voler gestire un'azienda in forma commerciale ( ASA 52 p. 372 s., consid. 7).

#### **E. 5**

Nel caso in esame, il ricorrente spiega di avere acquistato la part. n. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ proprio al fine di mettere a disposizione della \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, che glielo aveva chiesto, un deposito per concimi nell'ambito della costituzione di «scorte strategiche obbligatorie». Reperito, dopo lunghe ricerche, il fondo idoneo, il contribuente lo avrebbe quindi edificato conformemente ai desiderata della suddetta cooperativa. L'operazione avrebbe comportato un investimento di fr. 367'432,60: solo fr. 47'431,60 sarebbero stati rappresentati da mezzi propri, mentre il rimanente capitale di fr. 320'000.– sarebbe stato costituito da mutui ipotecari.

#### **E. 5.1**

Il contratto in questione presenta caratteristiche che lo avvicinano al deposito ed altre proprie della locazione. In primo luogo, le parti lo hanno designato "Lagervertrag"; inoltre, l'accordo si riferisce non alla messa a disposizione di un magazzino bensì alla «Einlagerung von Dünger» – precisamente di 2'000 tonnellate di Kalimagnesia 30% – per una durata minima di 15 anni; ancora, la prestazione dovuta dalla cooperativa al ricorrente è commisurata alla quantità di concime depositata. Questi elementi fanno pensare ad un contratto di deposito piuttosto che ad una locazione (cfr. p. es. DTF 98 II 216 ss.). D'altra parte, alla cooperativa conduttrice/depositante spetta un mero diritto di controllo, da concordare preventivamente con il ricorrente, mentre quest'ultimo ha un obbligo di sorveglianza sul magazzino; ma soprattutto il contratto pone a carico del conduttore i costi per porre e togliere dal deposito il prodotto, mentre è a carico del locatore/depositario il solo obbligo di garantire l'accessibilità al deposito mediante camion. Per il diritto civile, la

differenza fra i due contratti è data dal fatto che il locatore mette a disposizione del conduttore uno spazio, senza impegnarsi personalmente a conservare la cosa ed a restituirla, cosa che non può fare non avendo sulla cosa e sul locale stesso un vero diritto di disposizione. Se, invece, chi affida all'altro gli oggetti da depositare non ha la possibilità di influenzare le condizioni della loro conservazione, allora si ha un contratto di deposito ( Tercier , La partie spéciale du Code des obligations, Zurigo 1988, p. 455).

### **E. 5.2**

La qualificazione giuridica del contratto non è decisiva, per la decisione del ricorso. Tuttavia, l'esistenza di clausole contrattuali che avvicinano il negozio al deposito non è priva di rilievo neppure per la decisione sull'esistenza o meno di un'attività lucrativa; infatti, nella misura in cui dal contratto deriva, per il ricorrente, l'obbligo di effettuare prestazioni che vanno al di là della mera messa a disposizione dello spazio ove depositare il concime, vi sono indubbiamente indizi di un'attività lucrativa. Come visto, però, le prestazioni cui si è obbligato il ricorrente sono estremamente limitate: non deve occuparsi né di riempire né di vuotare il magazzino, le spese di assicurazione del prodotto depositato sono a carico della cooperativa conduttrice ed anche l'obbligo di controllo posto a carico del ricorrente si riferisce essenzialmente al magazzino piuttosto che al prodotto ivi depositato.

### **E. 5.3**

Alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale, per cui, come visto, il proprietario, che edifica sui suoi fondi costruzioni abitative o aziendali, per trarre un reddito dalla loro locazione, amministra di solito il proprio patrimonio privato, si deve ritenere che anche nel presente caso si sia in presenza di un reddito della sostanza privata. Le attività che il ricorrente si è assunto contrattualmente l'obbligo di compiere possono senz'altro essere assimilate a quelle che deve effettuare il locatore di appartamenti ammobiliati (cfr. ASA 63 p. 656, cit. supra , consid. 4.3.) : in entrambi i casi, si tratta semplicemente di preparare l'oggetto al conseguimento di un reddito. Né pare decisiva la circostanza che il ricorrente abbia tenuto una contabilità relativa a quella che egli chiama «l'azienda di Giornico»: anche il locatore di appartamenti tiene una simile contabilità, soprattutto quando ne gestisce numerosi, ma ciò non fa assurgere la sua attività ad attività aziendale. Quanto all'indebitamento sopportato per l'investimento in questione, esso, nonostante la sua importanza, non sembra comunque insolito. Vero è, come sostenuto nel ricorso, che la struttura realizzata è verosimilmente destinata a non essere più utilizzabile alla scadenza del contratto con la cooperativa. La corrosione cui essa è soggetta e le conseguenti spese necessarie per la depurazione del suolo, con cui dovrà fare i conti il ricorrente al termine del rapporto contrattuale, giustificerebbero senz'altro, per se stesse, la deduzione di ammortamenti. Ma, in assenza di un'attività aziendale vera e propria, neppure tali considerazioni sono sufficienti a giustificare una decisione favorevole al ricorrente.

### **E. 6**

Il ricorso è pertanto respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 185 LT 1976 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 1'080.– sono a carico del ricorrente. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 184 cpv. 3 LT 1976). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al

Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del  
Tribunale d'appello Il Presidente: Il Segretario:

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