

TI_GERICHTE 80.1997.166 vom 23. März 1998

TI Tribunale d'appello, 1998-03-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.166

FR: TI_GERICHTE 80.1997.166 du 23 mars 1998

IT: TI_GERICHTE 80.1997.166 del 23 marzo 1998

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 23.03.1998 80.1997.166 Tessin Camera di diritto tributario 23.03.1998 80.1997.166 Ticino Camera di diritto tributario 23.03.1998 80.1997.166

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.97.00166 Lugano 23 marzo 1998 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi vicecancelliere: Andrea Pedroli statuendo sul ricorso dell'8 ottobre 1997 in materia di: IC/IFD 93/94 presentato da: _____ e _____, _____, _____, rappr. da: _____, _____, _____, _____, e da: _____, _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. Il 17 maggio 1985 _____, titolare di un'azienda vitivinicola, ha acquistato in comproprietà con i figli _____ e _____, i mappali n. _____, _____ e _____ di _____, _____, di complessivi mq 45672, al prezzo di fr. 260'000.-. Nella dichiarazione fiscale 1987-88 della comproprietà venivano notificati al 1° gennaio 1987 macchinari per un valore di fr. 37'000.- e altri fattori dell'attivo (lavori preliminari, barbatelle, concimi, piantagione, interessi passivi) per fr. 200'000.-. Nella successiva dichiarazione al 1° gennaio 1989 venivano nuovamente notificati altri fattori dell'attivo per fr. 200'000.-, che però l'autorità fiscale, computando ammortamenti per fr. 40'000.- nel 1987 e fr. 32'000.- nel 1988, riduceva a fr. 128'000.-. Veniva inoltre notificato macchinario per fr. 30'000.-. Nella dichiarazione al 1° gennaio 1991 il vigneto veniva indicato in fr. 210'000.- e il macchinario in fr. 30'000.-. L'autorità fiscale riduceva però gli altri attivi a fr. 92'000.-, computando ammortamenti per ulteriori fr. 46'000.-, e il macchinario a fr. 15'000.-, computando fr. 15'000.- di ammortamenti. In entrambi i periodi fiscali, l'Ufficio di tassazione ha infatti considerato gli ammortamenti inclusi nella deduzione globale del 45% dal reddito agricolo. A seguito dell'introduzione della contabilità, nel periodo fiscale 1993-94 gli elementi di reddito e di sostanza dell'azienda agricola venivano notificati nella dichiarazione personale di _____. Con effetto dal 1° gennaio 1991 era infatti stato allestito il bilancio d'apertura, che annoverava macchinari per fr. 30'000.- e il vigneto per fr. 210'000.-. L'introduzione della contabilità aveva fatto emergere, secondo l'Ufficio di tassazione, una rivalutazione del macchinario di fr. 15'000.- e del vigneto di fr. 118'000.-, che andava fiscalmente imposta come reddito. Da ciò la notifica di tassazione IC/IFD 1993-94, in cui il reddito aziendale veniva portato da fr. 86'850.- di media annua a

fr. 185'000.– (cfr. notifica di tassazione del 31 gennaio 1997, confermata con decisione su reclamo dell'8 settembre 1997). 2. Con il presente, tempestivo ricorso il ricorrente contesta la ripresa di fr. 133'000.– effettuata dall'UT. Rileva innanzitutto di non aver liberamente scelto di introdurre la contabilità, ma di esservi stato obbligato a seguito del cambiamento di prassi dell'autorità fiscale. Fa inoltre presente che non è mai stato tassato per apprezzamento; il reddito agricolo veniva di volta in volta definito in base alle risultanze del mod. 18 (questionario concernente il reddito degli agricoltori). Con l'introduzione della contabilità, osserva ancora, non è venuta alla luce la sottovalutazione da parte dell'autorità fiscale in caso di tassazione per apprezzamento, bensì unicamente un diverso metro di valutazione degli attivi dal profilo contabile rispetto a quello fiscale, che non costituisce scioglimento di riserve tassabili. Invoca inoltre, con diffusa motivazione, la lesione del principio di legalità da parte dell'autorità fiscale, rilevando in particolare che l'autorità fiscale, se avesse inteso esporre un utile derivante da rivalutazione, avrebbe già dovuto farlo nelle rispettive tassazioni 1989/90 e 1991/92. Ribadisce poi che l'autorità fiscale ha certo la facoltà di emanare direttive di tipo contabile, ma non ha certamente la facoltà di imporre un utile derivante dall'introduzione della contabilità in assenza di base legale. Invoca infine una disparità di trattamento, contestando che l'introduzione della contabilità possa avere quale conseguenza l'imposizione generalizzata di plusvalenze.

3. 3.1. Secondo l'art. 21 cpv. 1 lett. f DIFD e l'art. 18 cpv. 2 lett. c LT 1976 è imponibile il plusvalore di cose o diritti verificatosi ed allibrato, nell'esercizio di un'azienda avente l'obbligo di tenere una contabilità. 3.2. Gli incrementi di valore dei beni commerciali non sono dunque imponibili finché non appaiono nella contabilità. In effetti, si tratta di meri incrementi patrimoniali latenti, spesso legati alla congiuntura; l'equità impone pertanto di imporli come reddito solo al momento in cui l'imprenditore li riconosce come tali, contabilizzandoli (Probst , Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct – Personnes morales, Ginevra 1995, n. 23 ad art. 58 LIFD, p. 132). La rivalutazione è dunque una semplice operazione contabile, mediante la quale viene aumentato il valo-re contabile di un attivo contabilizzato ad un valore inferiore a quello reale; tale operazione comporta cioè la realizzazione di riserve tacite (Reich , Die Realisation stiller Reserven im Bilanz-steuerrecht, Zurigo 1983, p. 97). I redditi dovuti a rivalutazione contabile sono dunque imponibili insieme agli altri proventi dell'attività commerciale (Känzig , Di-recte Bundessteuer, 2 a ediz., vol. I, Basilea 1982, n. 227 ad art. 21 DIFD, p. 446; Cagianut/Höhn , Unternehmenssteuerrecht, Berna 1986, p. 420; Bernardoni/Duchini , La fiscalità dell'azienda, Bellinzona 1993, p. 199). 3.3. Se un contribuente inizia a tenere la contabilità, dopo aver gestito la propria attività in precedenza senza una contabilità ordinata, mancano in genere elementi di bilancio da contrapporre al bilancio iniziale. Secondo la dottrina, in tal caso, si dovrebbe imporre come plusvalenza da rivalutazione la differenza fra l'ultimo valore accertato ai fini dell'imposta sul reddito e il nuovo valore contabile (Känzig , op. cit., n. 227 ad art. 21 DIFD, p. 446, ove si menziona però il diverso avviso della Commissione di ricorso di Lucerna). 3.4. Alla luce di quanto poc' anzi illustrato, deve essere chiaramente respinta la censura, con la quale i ricorrenti sostengono che con l'introduzione della contabilità non vi sarebbe stata la realizzazione delle riserve occulte esistenti sui beni di cui si tratta ma sarebbe semplicemente venuta alla luce una diversa valutazione degli attivi dal profilo contabile. Al contrario, nella misura in cui il valore attribuito agli attivi aziendali nella prima contabilità al 1° gennaio 1991 superava il valore attribuito a quegli stessi beni in occasione della precedente tassazione del reddito, vi è stata una realizzazione della relativa plusvalenza. Inconferente appare pure, per i motivi sopra esposti, la censura di violazione del principio di

legalità. La decisione dell'autorità fiscale appare, riservato il calcolo degli ammortamenti, del tutto aderente alle norme di legge applicabili, come pure alla dottrina relativa (cfr. supra, consid. 3.1 - 3.3). 4. Stabilito che, in linea di principio, vi è stata la realizzazione di una plusvalenza con l'introduzione della contabilità, si tratta di stabilire l'entità dell'utile relativo. L'autorità di tassazione ha considerato quale valore di riferimento quello tassato nel periodo fiscale precedente, pari a fr. 15'000.- per i macchinari e a fr. 92'000.- per il vigneto. Esso risulta dai valori dichiarati dai contribuenti nei periodi di cui si tratta, dedotto un forfait del 45%, comprensivo di tutte le spese, inclusi gli ammortamenti. Nel periodo fiscale 1989/90, infatti, i contribuenti avevano attribuito al trattore un valore di fr. 30'000.- ed al vigneto uno di fr. 200'000.-; quest'ultimo era stato ridotto dall'autorità fiscale a fr. 128'000.- (dopo ammortamento di fr. 40'000.- nel 1987 e di fr. 32'000.- nel 1988). Nel periodo 1991/92, poi, avevano attribuito al trattore ancora il valore di fr. 30'000.- e al vigneto il valore di fr. 210'000.-; l'Ufficio di tassazione riduceva il primo a fr. 15'000.- ed il secondo a fr. 92'000.-. Donde un utile da rivalutazione di fr. 15'000.- (30'000 - 15'000) per il trattore e di fr. 118'000.- (210'000 - 92'000) per il vigneto. È appena il caso di rilevare che gli ammortamenti stabiliti dall'autorità fiscale non hanno minimamente influito sul reddito imponibile, che è sempre stato determinato detraendo il forfait del 45%, ma sono unicamente serviti a stabilire, nell'ambito della sola imposta cantonale, l'ammontare della sostanza imponibile, in misura per altro più favorevole al contribuente di quella che sarebbe scaturita (cfr. infra) dall'applicazione dei parametri del Promemoria dell'AFC. 4.1. Per le vigne, i tassi di ammortamento ai fini del calcolo dell'utile o del reddito delle aziende agricole sono determinati dal «Promemoria per gli ammortamenti sulla sostanza investita», emanato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni nel 1980 (pubblicato in Masshardt/Tatti, Commentario IFD, Lugano 1985, p. 173). Esso stabilisce che valore di partenza per il calcolo degli ammortamenti sono le spese di acquisto, le quali risultano dal prezzo di acquisto, diminuito degli eventuali ribassi, degli abbuoni di permuta, nonché dei sussidi ricevuti, ecc. Quanto alle aliquote in sé, sono stabilite nella misura del 6% del valore di acquisto oppure del 12% del valore contabile residuo. Il primo sistema di calcolo degli ammortamenti, quello sul valore di acquisto, è detto anche "lineare", perché consiste nel suddividere la somma degli ammortamenti totali per il numero di anni di impiego; esso corrisponde alla svalutazione quando l'idoneità all'utilizzazione di un impianto diminuisce in modo omogeneo. Il secondo sistema, fondato sul valore residuo, è detto invece "regressivo" ed è indicato per quegli oggetti il cui valore d'uso viene influenzato in modo essenziale già dalla semplice messa in esercizio e diminuisce quindi in modo relativamente veloce; è pure applicabile se l'azienda deve fare i conti negli anni successivi con costi di manutenzione corrente fortemente crescenti (Känzig, op. cit., n. 102 ad art. 22 DIFD, p. 589 s.; Lenhard, Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, Berna/Stoccarda 1969, 32 ss.; Cagianut/Höhn, op. cit., p. 430 s.). I contribuenti hanno la scelta fra ammortamenti uguali nel tempo, cioè i c.d. ammortamenti sul valore di acquisto, ed ammortamenti a regressione geometrica, cioè i c.d. ammortamenti sul valore contabile residuo (Känzig, op. cit., n. 103 ad art. 22 DIFD, p. 591 e giurisprudenza ivi citata). L'Amministrazione federale delle contribuzioni ha cercato di stabilire una relazione organica fra i due metodi di ammortamento. I tassi normali, riconosciuti per gli ammortamenti dal valore contabile residuo, devono dunque essere ridotti della metà per ammortamenti sul valore di acquisto (Känzig, loc. cit.). 4.2. Se si applicassero i due menzionati sistemi di calcolo degli ammortamenti al vigneto dei ricorrenti, per gli anni intercorsi fra la preparazione della vigna e l'introduzione della contabilità, si otterrebbero i

seguenti valori: ammortamento regressivo 12% del valore contabile ammortamento lineare 6% del valore di acquisto valore contabile ammortam. valore contabile ammortam. 1.1.1987 200'000 24'000 200'000 12'000 1.1.1988 176'000 21'120 188'000 12'000 1.1.1989 154'880 18'576 176'000 12'000 1.1.1990 136'304 164'000 12'000 invest. 1990 + 10'000 + 10'000 600 146'304 17'556 173'400 12'600 1.1.1991 128'748 160'800 introduzione contabilità 1.1.1991 210'000 210'000 utile di rivalutazione 81'252 49'200 Come si vede, il risultato cui si perviene nei due casi è ben diverso. Ciò si spiega con la circostanza che l'ammortamento completo si realizza in oltre 15 anni, mentre nella fattispecie il lasso di tempo preso in considerazione, quello cioè che intercorre tra la preparazione del vigneto e l'introduzione della contabilità, è di soli quattro o cinque anni. Di conseguenza, il metodo regressivo, che presuppone una perdita di valore più importante nei primi anni, fa sì che l'ammortamento fra il 1° gennaio 1987 e il 1° gennaio 1991 sia molto più grande di quello calcolato con il metodo lineare. 4.3. Alla luce delle considerazioni appena proposte, appaiono senz'altro spropositati gli ammortamenti concessi dall'autorità fiscale sul vigneto dei ricorrenti. Tanto più che, da informazioni assunte da questa Camera presso l'Unione dei contadini ticinesi, nei primi tre anni dalla costituzione un vigneto non sarebbe soggetto a decremento di valore bensì piuttosto ad incremento, per effetto dei lavori di manutenzione che si richiedono; solo a partire dal quarto anno, quando la vigna comincia a produrre, si giustificherebbe un ammortamento lineare del 6/7%. Di conseguenza, pare senz'altro giustificato discostarsi dai valori su cui si è fondata l'autorità di tassazione, tanto più che, in considerazione del carattere forfettario della deduzione concessa negli anni in questione, non era del tutto agevole ricavare la quota di ammortamenti ammessa. Certo, non si può non rilevare l'imprevidenza dei ricorrenti e dei loro consulenti fiscali di allora, che non hanno tenuto conto delle conseguenze che avrebbe avuto la sconsiderata politica degli ammortamenti praticata dall'autorità fiscale; nulla avrebbe infatti impedito loro, proprio per premunirsi dalle spiacevoli conseguenze connesse con l'introduzione della contabilità, di reclamare contro le tassazioni in cui erano stati ammessi gli ammortamenti in discussione. 4.4. Fra le due alternative proposte dal Promemoria dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, nella fattispecie pare senz'altro preferibile quella dell'ammortamento lineare, che, come detto, meglio si confà alle peculiarità del bene aziendale di cui si tratta. L'utile di rivalutazione relativo al vigneto deve pertanto essere ridotto a fr. 49'200.-. Non vi è ragione per contro di modificare il calcolo degli ammortamenti relativi al macchinario, dato il ben diverso sviluppo degli ammortamenti che ad esso si riferiscono. 5. Il ricorso è di conseguenza parzialmente accolto. Non si prelevano pertanto né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo dell'8 settembre 1997 è riformata nel senso che l'utile di rivalutazione conseguito nel 1991 è ridotto da fr. 133'000.- a fr. 64'200.-. Il reddito aziendale è, a sua volta, ridotto da fr. 185'000.- a fr. 150'600.- in media annua. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). 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: