

TI_GERICHTE 80.1999.161 vom 8. Februar 2000

TI Tribunale d'appello, 2000-02-08, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1999.161

FR: TI_GERICHTE 80.1999.161 du 8 février 2000

IT: TI_GERICHTE 80.1999.161 del 8 febbraio 2000

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 08.02.2000 80.1999.161 Tessin Camera di diritto tributario 08.02.2000 80.1999.161 Ticino Camera di diritto tributario 08.02.2000 80.1999.161

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.1999.00161 Lugano 8 febbraio 2000 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Stefano Bernasconi, vicepresidente, Lorenzo Anastasi e Michele Rusca (in sostituzione del giudice Soldini, presidente, astenuto) segretario: Andrea Pedroli, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 2 agosto 1999 in materia di: IC/IFD 97/98 presentato da: _____

e _____, rappr. da: _____

_____, ritenuto in fatto ed in

diritto 1. _____ nata _____ è proprietaria di otto immobili in

Ticino, sette dei quali provenienti dalla donazione fattale dai genitori _____ e

_____. Nella dichiarazione d'imposta IC/IFD 1997-98 i coniugi

_____ e _____ dichiaravano un reddito immobiliare (pigioni e

affitti) di fr. 2'267'680, chiedendo nel contempo la deduzione a titolo di spese di gestione e

manutenzione dei fabbricati di un importo di fr. 1'471'961 di media annua, oltre a interessi

passivi per fr. 887'174. Nella notifica di tassazione del 14 settembre 1998 l'UT ammetteva

solo parzialmente la deduzione delle spese di gestione e manutenzione degli immobili e,

meglio, in ragione di fr. 718'764, argomentando che non possono essere concessi

ammortamenti su immobili di carattere privato e che devono inoltre essere riprese delle

spese che, in sede di verifica fiscale, sono state considerate come investimenti,

segnatamente fr. 176'335 per l'anno 1995 e fr. 60'000 per l'anno 1996. 2. Con tempestivo

reclamo del 13 ottobre 1998 i coniugi _____, assistiti dallo Studio di _____

e _____,

contestavano la ripresa sia degli ammortamenti sia di parte delle spese di manutenzione.

L'UT con decisione del 12 luglio 1999 respingeva il reclamo. Dei motivi del reclamo e della

decisione verrà detto in seguito, per quanto necessario. 3. Con il presente, tempestivo

ricorso i coniugi _____, sempre assistiti dallo Studio di _____ e

_____, ripropongono nuovamente

la questione della deduzione degli ammortamenti e delle spese di manutenzione non

riconosciute dall' Ufficio di tassazione. La struttura operativa di cui ha disposto in passato il

signor _____ e dal gennaio del 1995 la figlia _____ e il genero

_____ fa ritenere che l'attività svolta abbia tutte le caratteristiche della ditta individuale, in quanto rappresentativa di un'attività economicamente indipendente con dei veri e propri rischi imprenditoriali. Dopo aver passato in rassegna l'attività aziendale (attività indipendente, sua organizzazione e struttura; suo apparire all'esterno come azienda; rischio imprenditoriale), sostengono che la donazione di beni aziendali presuppone la continuazione da parte dei donatari della specifica attività aziendale, per evitare la realizzazione di eventuali riserve occulte. Avvertono che _____ ha ripreso integralmente gli immobili con i relativi debiti ipotecari e la struttura aziendale del padre, ma che per motivi organizzativi ha affidato la gestione dell'azienda, analogamente a quanto in passato avveniva con la _____, alla _____ di proprietà sua e di suo marito, che ha in organico, oltre al personale amministrativo, un fiduciario immobiliare, alcuni tecnici edili e un architetto. Passano poi in rassegna, a dimostrazione del carattere aziendale dell'attività, le operazioni immobiliari in corso (acquisto e ristrutturazione dello stabile _____ di _____, costruzione del _____, progetto di costruzione di un cinema multisala ampliando uno degli immobili, trattativa di vendita dello stabile _____). Rilevano inoltre che immobili adibiti a centro commerciale subiscono un'usura e una svalutazione accresciute, che giustificano degli ammortamenti. Quanto infine al mancato riconoscimento di parte delle spese di manutenzione, osservano che le stesse si riferiscono alla necessità di adattare gli spazi commerciali alle specifiche esigenze dei locatari. All'udienza del 28 ottobre 1999 le parti si sono riconfermate nelle rispettive posizioni. Per quanto concerne la definizione delle spese di gestione e manutenzione deducibili, hanno chiesto al Giudice delegato di tener sospesa la causa fino al raggiungimento di un accordo su tale aspetto. In data 9 dicembre 1999, alla Camera è pervenuto un verbale contenente un accordo, secondo il quale per gli immobili siti a _____ e a _____ le spese di manutenzione e di gestione vengono aumentate nella misura di fr. 35'000.

4. 4.1. Secondo gli articoli 27 cpv. 1 LIFD e 26 cpv. 1 LT, in caso di attività lucrativa indipendente sono deducibili le spese aziendali e professionali giustificate. Il secondo capoverso delle disposizioni menzionate prevede poi che sono tali segnatamente: a. gli ammortamenti e gli accantonamenti; b. le perdite effettive sul patrimonio aziendale, se sono state allibrate; c. i versamenti a istituzioni previdenziali in favore del personale, a condizione che sia esclusa qualsiasi utilizzazione contraria allo scopo.

4.2. La deduzione delle spese aziendali è pertanto ammessa solo in presenza di un reddito da attività lucrativa indipendente. Quest'ultima nozione non è definita dalla legge (Reich, Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: Problèmes actuels de droit fiscal – Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, Basilea/Francoforte 1995, p. 117). Gli articoli 18 cpv. 1 LIFD e 17 cpv. 1 LT si limitano ad affermare che sono imponibili tutti i proventi dall'esercizio di un'impresa commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente. In una recente sentenza, il Tribunale federale ha precisato che il termine "attività lucrativa indipendente" è una nozione del diritto fiscale, che nella prassi non è definita chiaramente, a causa della molteplicità delle fattispecie che vi rientrano (DTF 125 II 113 = ZStP 1999 p. 70 = ASA 67 p. 644 = StE 1999 B 23.1 n. 41 = RDAF 55 / 1999 p. 385). Generalmente, dottrina e prassi parlano di «attività lucrativa indipendente» (selbständige Erwerbstätigkeit) quando essa si svolge in base ad una organizzazione propria, liberamente scelta, che si manifesta all'esterno e si esercita per conto ed a rischio proprio del contribuente. Per lo più si richiede l'impiego sia di lavoro sia

di capitale (cfr. Reich , op. cit., p. 121; Cagianut/Höhn , *Unternehmenssteuerrecht* , Berna 1986, p. 53; Reimann/Zuppinger/Schärer , *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz* , Vol. II, Berna 1971, p. 44). 4.3. Trattandosi di qualificare la locazione di immobili come oggetto di un'azienda gestita in forma commerciale, il Tribunale federale invita 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. 6a). 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. 4c). 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). 4.4. 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 (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). 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. 6a). 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. 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. 6b aa).

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 rinnovi 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. 6c).

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).

4.5. Sulla base di considerazioni analoghe, il Tribunale federale ha deciso recentemente, in un caso ticinese, che la messa a disposizione di un deposito di concimi, appositamente costruito sul terreno di un contribuente, dà luogo ad un reddito che non si può considerare proveniente da un'azienda gestita in forma commerciale. È pertanto giustificato rifiutare le deduzioni per ammortamenti e accantonamenti (Sentenza inedita del Tribunale federale del 30 giugno 1999 in re P.).

5. Imposta federale diretta 5.1. Dopo l'entrata in vigore della LIFD sono sorti parecchi problemi nell'interpretazione della nozione di attività lucrativa indipendente, soprattutto in materia di commercio professionale di immobili e di titoli. Si deve infatti ricordare che, vigente il decreto federale sull'imposta federale diretta (DIFD), nella delimitazione fra attività lucrativa indipendente e amministrazione della sostanza si era creata una terza categoria di redditi: gli utili provenienti da un'attività lucrativa che eccede la mera amministrazione patrimoniale. Infatti, l'art. 21 cpv. 1 DIFD assoggettava all'imposta sul reddito non i redditi dell'attività lucrativa indipendente bensì "qualsiasi reddito proveniente da un'attività (p. es. commercio, arte e mestiere, industria, agricoltura e selvicoltura, professione liberale, ufficio, impiego o assunzione, esecuzione di un servizio obbligatorio)". La giurisprudenza aveva pertanto ritenuto imponible anche il reddito conseguito con un'attività che, pur non essendo professionale o aziendale, oltrepassava la semplice amministrazione del patrimonio privato. Con l'entrata in vigore dell'art. 18 cpv. 1 LIFD, che subordina l'imposizione del reddito al presupposto che l'attività da cui deriva sia "indipendente", la dottrina aveva sostenuto l'impossibilità di un mantenimento della terza

categoria di utili provenienti dalla vendita di beni, tanto più che l'art. 16 cpv. 3 LIFD prevede espressamente che "gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata sono esenti da imposta" (cfr. Reich , op. cit., p. 117 ss.; più sfumati Blumenstein/Locher , System des Steuerrechts, 5a ediz., Zurigo 1995, p. 158, e Cagianut , Das Objekt der Einkommensteuer , in: Höhn/Athanas [a cura di], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern - Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung , Berna/Stoccarda/Vienna 1993, p. 51). 5.2. Nonostante i dubbi appena evocati, il Tribunale federale ha però confermato, con una sentenza del 1999 (DTF 125 II 113 = ZStP 1999 p. 70 = ASA 67 p. 644 = StE 1999 B 23.1 n. 41 = RDAF 55/1999 p. 385), l'imponibilità degli utili provenienti da commercio professionale di beni (in particolare immobili e titoli). L'Alta Corte ha posto l'accento sul fatto che l'art. 16 cpv. 1 LIFD dichiara imponibile «la totalità dei proventi, periodici e unici» e afferma pertanto il principio dell'imposizione del reddito netto complessivo. Esenti sono invece secondo l'art. 16 cpv. 3 LIFD solo gli utili in capitale «conseguiti nella realizzazione di sostanza privata», cosicché la legge si limiterebbe ad esplicitare quanto vigeva già in precedenza. Gli articoli da 17 a 23, da parte loro, si limitano a descrivere i redditi imponibili più importanti e definiscono in particolare i redditi da attività lucrativa dipendente ed indipendente. Quanto alla nozione di attività lucrativa indipendente, che è propria del diritto fiscale, essa è più vasta di quella di impresa, azienda, o professione, che richiedono una unità organizzata di lavoro e capitale, tanto è vero che l'art. 18 cpv. 1 LIFD dichiara imponibili, accanto ai redditi da attività aziendale e da libera professione anche tutti i redditi «da ogni altra attività lucrativa indipendente». Anche la genesi della LIFD mostra, secondo il TF, che il legislatore non aveva intenzione di limitare l'imposizione dei redditi da attività lucrativa rispetto al diritto previgente, come dimostra il fatto stesso che il disegno di legge del Consiglio federale prevedeva addirittura di introdurre una imposta sugli utili derivanti da partecipazioni. Per il legislatore, dunque, secondo quanto conclude il Tribunale federale, anche utili provenienti da un'attività che oltrepassa la mera amministrazione della sostanza privata rappresentano reddito da attività lucrativa indipendente ed anche i beni impiegati per tale attività costituiscono sostanza aziendale, anche se manca ogni attività organizzata nella forma di una vera e propria impresa. Ne consegue che l'esenzione secondo l'art. 16 cpv. 3 LIFD è limitata a quegli utili in capitale che sorgono nel quadro della usuale amministrazione del patrimonio, cioè senza una particolare attività del contribuente indirizzata al conseguimento di un lucro, oppure in seguito ad un'occasione che si offre in modo casuale. Poiché bisogna fondarsi su una nozione ampia di attività lucrativa indipendente, l'art. 18 LIFD permette di considerare un'attività che oltrepassa la semplice amministrazione del patrimonio come una forma di attività lucrativa indipendente. 5.3. In seguito alla sentenza appena illustrata, si deve ritenere che non sia semplicemente stata affermata la continuazione nell'applicazione della prassi relativa al commercio di immobili e di titoli. In particolare, non deve essere trascurato il fatto che, diversamente da quanto si riteneva in precedenza, il Tribunale federale ha ormai ammesso che anche quella impiegata per esercitare l'attività lucrativa in senso lato, senza cioè disporre di un'organizzazione commerciale, è comunque sostanza aziendale. Le conseguenze sono evidenti e tutt'altro che trascurabili: ammortamenti, accantonamenti e deduzione di perdite sono chiaramente ammessi (Arnold , Nichts Neues unter der Steuersonne? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in ASA 67, pp. 610-612). In tal modo è stata superata un'ambiguità contenuta in precedenti sentenze del Tribunale federale, nelle quali era stato affermato che utili conseguiti esercitando un'attività eccedente la mera

amministrazione patrimoniale apparivano come reddito imponibile di un'attività, senza che fosse necessario qualificare commerciale l'immobile alienato o distinguere fra sostanza privata e sostanza commerciale (cfr. Yersin, *La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée*, in ASA 67, p. 107, con riferimento a StE 1989 B 23.1 n. 20 = ASA 59 p. 476).

5.4. La difficoltà di delimitare in modo chiaro e univoco l'amministrazione della sostanza privata e l'attività lucrativa indipendente è dimostrata anche dalla circostanza che, dopo i dubbi sorti con l'entrata in vigore dell'art. 18 cpv. 1 LIFD, il Consiglio federale ha proposto al legislatore di codificare nella legge i presupposti per l'imposizione del commercio professionale di immobili e di titoli. Tale esigenza era avvertita soprattutto in seguito ad una sentenza, con cui la Commissione di ricorso in materia di imposta federale diretta del Canton Zurigo aveva sostanzialmente avallato l'interpretazione della nuova legge proposta dalla dottrina ed in particolare dal prof. _____.

Tale tribunale aveva infatti ritenuto che la prassi in materia di commercio professionale di immobili sviluppata vigente l'abrogato DIFD non avrebbe potuto essere riportata al nuovo diritto (LIFD), con la conseguenza che gli utili provenienti dal commercio di immobili esercitato a titolo professionale avrebbero potuto essere imposti come redditi solo se provenienti da un'attività lucrativa indipendente (StE 1997 B 23.1 n. 37). In particolare, la Commissione di ricorso zurighese aveva considerato come non fosse più compatibile con il diritto federale una suddivisione dell'attività lucrativa indipendente in due categorie, a seconda che vi fosse sostanza commerciale o meno. Da qui la proposta, contenuta in un messaggio del Consiglio federale (Messaggio n. 98.059 del 28 settembre 1998 del Consiglio federale, concernente il Programma di stabilizzazione 1998, in FF 1999 vol. I pagg. 3-149), di introdurre nella LIFD una nuova frase dell'art. 18 cpv. 1, così formulata: «Si considera attività lucrativa indipendente anche l'alienazione di valori patrimoniali, segnatamente di titoli e di immobili, purché l'alienazione non intervenga nell'ambito della mera gestione del proprio patrimonio». Le Camere federali non sono tuttavia riuscite ad accordarsi sulla definizione dei presupposti per l'imponibilità degli utili da commercio professionale e, grazie anche alla fortunata circostanza che nel frattempo il TF aveva emesso la sentenza del 9 gennaio 1999 già più volte evocata, hanno rinunciato a modificare la LIFD.

5.5. La situazione, come si vede, è tutt'altro che limpida. Alla luce degli sviluppi giurisprudenziali e legislativi appena ricordati, si può affermare che, da un lato, il TF ha ampliato alquanto la nozione di attività lucrativa indipendente, per farvi rientrare anche quell'attività che in precedenza si considerava una sorta di via di mezzo tra amministrazione patrimoniale ed attività indipendente, e che, dall'altro, ha finalmente precisato che ogniqualvolta vi è attività indipendente vi è anche sostanza commerciale. È pertanto opportuno domandarsi se la giurisprudenza precedentemente citata sulla deduzione delle spese dai redditi provenienti dalla locazione di immobili, nata vigente il DIFD, continui ad applicarsi dopo l'entrata in vigore della LIFD. Infatti, come si è visto, la recentissima giurisprudenza del Tribunale federale ha dato luogo a importanti sviluppi nell'interpretazione della nozione di attività lucrativa indipendente e nella delimitazione fra quest'ultima e quella di amministrazione della sostanza privata. In particolare, paiono vacillare le considerazioni formulate dal TF nella sentenza del 1982 in merito al rapporto fra definizione del commercio professionale di immobili, da un lato, e definizione delle spese aziendali deducibili, dall'altro. Come detto, l'Alta Corte ha infatti fondato la distinzione sull'affermazione secondo cui, 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). Ebbene, abbiamo visto come, da una parte, secondo gli articoli 27 cpv. 1 LIFD e 26 cpv. 1 LT, le spese aziendali e professionali giustificate siano ora deducibili "in caso di attività lucrativa indipendente" e come, dall'altra parte, il commercio di immobili e titoli sia ormai imponibile solo a condizione che rientri nella nozione di "attività lucrativa indipendente". Non si vede dunque come si possa ancora sostenere che non devono necessariamente coincidere 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 lucrativa indipendente in cui è ammessa la deduzione degli ammortamenti, dall'altro. Infatti, sebbene non si possa ancora affermare che vi è ora assoluta chiarezza circa la delimitazione fra amministrazione patrimoniale privata e attività lucrativa, un paio di cose sono ora più chiare di quanto non lo fossero prima dell'entrata in vigore della LIFD. Anzitutto, perché l'utile conseguito con l'attività di compravendita di beni patrimoniali sia imponibile, si richiede che tale attività possa essere qualificata come attività lucrativa indipendente; in secondo luogo, se vi è attività lucrativa indipendente, si ammette finalmente che deve esservi anche sostanza commerciale. È dunque chiaro che, se la giurisprudenza amplia la nozione di attività lucrativa indipendente ai fini dell'imposizione degli utili, deve poi accettare che la stessa estensione si rifletta anche nella determinazione delle spese deducibili.

5.6. Venendo all'esame della fattispecie concreta, _____ è proprietaria di otto immobili in Ticino, sette dei quali provenienti dalla donazione fattale dai genitori _____ e _____ a. Dall'amministrazione di tali stabili, ha ricavato, nel periodo di computo 1995/96, un reddito immobiliare (pigioni e affitti) di fr. 2'267'680. Anche quello sottoposto qui all'esame della Camera di diritto tributario si presenta indubbiamente come un caso limite. Diversi sono infatti gli elementi che depongono a favore dell'inclusione degli immobili in questione nella sostanza commerciale dei ricorrenti, così come non mancano indicazioni in senso contrario. Fanno pensare ad un'attività indipendente, in particolare, i seguenti aspetti: ● la natura non abitativa degli immobili di cui si tratta: abbiamo già rilevato come lo stesso Tribunale federale ammetta che il rischio connesso con la costruzione di un centro commerciale è maggiore rispetto al caso dell'investimento degli stessi mezzi in abitazioni o uffici; ● l'amministrazione degli immobili attraverso una società anonima (la _____, di cui è azionista unico il ricorrente), che impiega un fiduciario immobiliare e dei tecnici edili; ● l'acquisto degli immobili, da parte della signora _____, mediante donazione da parte del padre _____, già considerato commerciante professionale di immobili. Conducono per contro ad una conclusione opposta questi altri elementi: ● la circostanza che gli immobili di cui si tratta siano stati esclusi, già dal padre della signora _____, dal patrimonio delle società da lui controllate; ● l'acquisto dell'immobile da parte della ricorrente non mediante compravendita bensì, come rilevato, per donazione; ● la mancata iscrizione a registro di commercio.

5.7. Di fronte alle difficoltà nella qualifica dell'attività in esame, si potrebbe immaginare la vendita di un immobile rientrante nella sostanza di proprietà della ricorrente e chiedersi se l'utile che ne scaturisse verrebbe assoggettato all'imposta quale reddito da commercio professionale di immobili. Si è visto infatti che, in presenza di un'attività di commercio immobiliare rientrante nel campo di applicazione dell'art. 18 cpv. 1 LIFD, la giurisprudenza più recente ammette che devono essere riconosciuti ammortamenti, accantonamenti e deduzione delle perdite. Ebbene, senza ovviamente poter anticipare un giudizio in tal senso, non essendo evidentemente prevedibili le modalità e le condizioni di alienazione, non pare improbabile

ipotizzare un'imposizione dell'utile realizzato con una vendita, in considerazione sia delle modalità di gestione del patrimonio immobiliare sia dell'importante indebitamento sia dell'attività dei contribuenti. Va detto, d'altra parte, che l'accoglimento della richiesta dei ricorrenti, di poter dedurre gli ammortamenti, permette di risolvere in anticipo la questione dell'assoggettamento dell'utile che dovesse derivare da una futura alienazione: riconosciuto infatti il carattere aziendale degli immobili, è inevitabile che l'utile di alienazione sia imponibile. A tale momento, del resto, il fisco potrà ricuperare anche gli ammortamenti precedentemente concessi.

5.8. In conclusione, pur ammettendo l'esistenza di dubbi non trascurabili, questa Camera ritiene di poter riconoscere il carattere commerciale degli immobili dei ricorrenti, soprattutto alla luce dell'estensione della nozione di attività lucrativa indipendente conseguente alla sentenza del Tribunale federale più volte richiamata. Quanto alla commisurazione delle deduzioni, in mancanza di una contabilità commerciale pare opportuno rinviare gli atti all'autorità fiscale, affinché vi proceda, sentiti i ricorrenti.

6. Imposta cantonale

6.1. La base legale su cui si fonda la deduzione delle spese aziendali e professionali per l'imposta cantonale sul reddito è praticamente identica a quella contenuta nella legge federale. L'interpretazione estensiva della nozione di attività lucrativa indipendente contenuta nella sentenza del Tribunale federale del gennaio 1999 è tuttavia riferita alla sola legge federale sull'imposta federale diretta ed è stata giustificata, come detto, dalla preoccupazione di poter continuare ad assoggettare all'imposta sul reddito gli utili conseguiti con l'attività "quasi professionale" dei commercianti di immobili e di titoli. Per quanto concerne il commercio immobiliare, va detto che il Cantone non conosce il problema, per il fatto che gli utili provenienti dall'alienazione di tali oggetti sottostà ad un'apposita imposta di carattere reale (art. 123 ss. LT). Tutt'al più, potrebbe porsi il problema dell'imposizione del commercio professionale di titoli, ma finora, dall'entrata in vigore della LT del 1994, nessun caso è stato portato dinanzi alla Camera di diritto tributario. Si deve di conseguenza partire dal presupposto che il diritto fiscale cantonale conosca una nozione di attività lucrativa indipendente più restrittiva – ed anche più rispettosa della certezza del diritto – di quella applicabile in materia di imposta federale diretta.

6.2. Per le ragioni che precedono, questa Camera ritiene prevalenti gli argomenti che depongono a favore del carattere privato degli immobili appartenenti ai ricorrenti. Troppi sono i presupposti dell'attività lucrativa indipendente che non sono adempiuti nella fattispecie. Come già sottolineato, infatti, già il padre della ricorrente aveva tenuto tali immobili ben separati dalla sostanza aziendale intestata alle sue società. Non si può inoltre pensare ad un'attività indipendente della signora _____, nella misura in cui l'acquisto degli stabili è avvenuto non per sua iniziativa bensì per donazione. Va poi anche rilevato come non sia ella stessa ad amministrare gli immobili che costituirebbero a suo dire la sua sostanza commerciale, bensì una società appartenente al marito.

6.3. In materia di imposta cantonale il ricorso è conseguentemente parzialmente accolto, nella misura in cui, come anticipato in narrativa, le parti hanno convenuto di aumentare le spese di manutenzione e di gestione degli immobili di _____ e _____ nella misura di fr. 35'000.

7. Il ricorso in materia di IFD è pertanto accolto, mentre è solo parzialmente accolto per quanto concerne l'IC. Quanto alle spese di procedura, si ritiene di poter rinunciare a porle a carico dei ricorrenti, nonostante la prevalente soccombenza in materia cantonale. D'altra parte, non si assegnano ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1.

1.1. Per l'imposta federale diretta, il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 12 luglio 1999 è annullata e gli atti sono rinviati all'autorità fiscale, affinché proceda alla commisurazione degli ammortamenti sugli

immobili commerciali. 1.2. Per l'imposta cantonale, il ricorso è parzialmente accolto . §
Di conseguenza, la decisione su reclamo del 12 luglio 1999 è riformata nel senso che la
deduzione per spese di manutenzione è aumentata di fr. 35'000. 2. Non si prelevano né
tassa di giustizia né spese processuali. Non si assegnano ripetibili. 3. Intimazione alle
parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). 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 vicepresidente: Il
segretario:

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