

TI_GERICHTE 80.2002.119 vom 24. September 2002

TI Tribunale d'appello, 2002-09-24, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2002.119

FR: TI_GERICHTE 80.2002.119 du 24 septembre 2002

IT: TI_GERICHTE 80.2002.119 del 24 settembre 2002

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 24.09.2002 80.2002.119 Tessin Camera di diritto tributario 24.09.2002 80.2002.119 Ticino Camera di diritto tributario 24.09.2002 80.2002.119

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.2002.00119 Lugano 24 settembre 2002 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, Ivo Eusebio segretario: Andrea Pedroli, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 23 luglio 2002 in materia di: IC/IFD 99/00 presentato da: _____ e _____, _____, _____, rappr. da: _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. 1.1. Il rapporto contrattuale che lega il _____, _____, _____, _____, che risale al 1990, veniva modificato a partire dal 1° gennaio 1999. In particolare venivano ridefinite, da un lato, le funzioni introducendo la figura del Capo Dipartimento e, dall'altro, la partecipazione del primario all'incasso della cura ambulatoriale da parte _____, che praticamente scendeva, tenendo conto della presenza nel Servizio di radiologia di 2.5 unità di medici aventi pure diritto alla partecipazione, dal 12% al 5%. Gli onorari complessivi (stipendio base + partecipazione), che nel 1997 erano ancora di fr. 592'000.- ca. e di fr. 560'000.- l'anno successivo, si contraevano nel 1999 a fr. 401'000.- e nel 2000 a fr. 261'000.-. 1.2. L'Ufficio di tassazione allestiva la tassazione ordinaria IC/IFD 1999-2000 prendendo come base di calcolo i redditi conseguiti nel periodo di computo e, meglio, negli anni 1997 e 1998 (cfr. notifica della tassazione del 22 aprile 2002). I coniugi _____ e _____, assistiti dallo _____, presentavano reclamo in tempo utile, chiedendo sostanzialmente l'allestimento di una tassazione intermedia a decorrere dal 1° gennaio 1999. La richiesta veniva respinta con decisione su reclamo del 24 giugno 2002. Secondo l'Ufficio di tassazione la tipologia dell'attività del contribuente non avrebbe subito modifiche, così come anche il carattere della retribuzione. Vi sarebbe stata soltanto una contrazione degli introiti, segnatamente delle partecipazioni, a seguito della ristrutturazione del settore, che non consente di configurare il mutamento richiesto dalla legge per dar seguito alla domanda di tassazione intermedia. 2. Con il presente, tempestivo ricorso i coniugi _____, sempre assistiti dallo _____, chiedono nuovamente l'accoglimento della domanda di tassazione intermedia. Dei motivi ricorsuali verrà detto in seguito, per quanto necessario. L'Ufficio di tassazione, dal canto suo, ha

trasmesso l'incarto alla Camera, senza formulare ulteriori osservazioni. 3. All'udienza del 3 settembre 2002 le parti si sono confermate nelle rispettive posizioni, illustrandole ulteriormente. 4. 4.1. Di regola il reddito imponibile è calcolato in base al reddito medio del biennio civile precedente il periodo fiscale (artt. 43 cpv. 1 LIFD, 52 cpvv. 1 e 2 LT). All'inizio dell'assoggettamento il reddito è tuttavia determinato: a) per il periodo fiscale in corso: Ø per l'imposta federale diretta, in base al reddito conseguito dall'inizio dell'assoggettamento alla fine del periodo fiscale, calcolato su dodici mesi (art. 44 cpv. 1 lett. a LIFD); Ø per l'imposta cantonale, in base al reddito conseguito dall'inizio dell'assoggettamento e durante almeno un anno, calcolato su dodici mesi (art. 53 cpv. 1 lett. a LT); b) per il periodo fiscale successivo, in base al reddito conseguito nel periodo di computo e durante almeno un anno, calcolato su dodici mesi (artt. 44 cpv. 1 lett. b LIFD, 53 cpv. 1 lett. b LT). La base di calcolo temporale applicabile ai casi di inizio dell'assoggettamento vale anche per i casi di tassazione intermedia (artt. 46 cpv. 3 LIFD, 56 cpv. 3 LT), limitatamente però agli elementi di reddito e di sostanza colpiti dalla modifica (artt. 46 cpv. 2 LIFD, 56 cpv. 2 LT). 4.2. La tassazione biennale praenumerando, cioè fondata sui redditi del passato, si regge sulla presunzione che i redditi percepiti nel periodo fiscale corrispondano essenzialmente al reddito medio del periodo di computo biennale che precede (ASA 38 p. 385). Proprio per questa ragione, la legge stabilisce che, in presenza di ben precisi presupposti, ci si discosta da tale presunzione e si impone il reddito effettivamente conseguito nel corso del periodo fiscale (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 164; Reich, Zeitliche Bemessung, in: Höhn/Athanas [a cura di], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern - Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Berna/Stoccarda/Vienna 1993, p. 323 s.; Triebold, Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit in den harmonisierten Bundessteuererlassen, in ASA 64 p. 278). Si procede dunque, secondo gli artt. 45 LIFD e 55 LT, ad una tassazione intermedia solo in presenza di uno dei presupposti seguenti: a) divorzio o separazione duratura, legale o di fatto, dei coniugi; b) mutamento duraturo e essenziale delle basi dell'attività lucrativa in seguito a assunzione o cessazione della stessa o a cambiamento di professione; c) devoluzione per causa di morte. Per la sola imposta cantonale sul reddito, inoltre, si intraprende una tassazione intermedia in caso di modifica delle basi determinanti per l'imposizione nei rapporti intercantionali o internazionali (art. 55 lett. e LT). 4.3. In linea generale, una tassazione intermedia è da eseguire una volta sola all'entrata nella vita lavorativa e al momento della cessazione dell'attività lucrativa a causa dell'età o di malattia (cfr. DTF 109 Ib 10; ASA 53, 188; RTT 1988, 27). "Si può evidentemente immaginare che un contribuente muti professione diverse volte; è legittima però una tassazione intermedia solo quando si ha a che fare con un cambiamento radicale dell'attività (come per esempio il passaggio da un'attività dipendente ad un'attività indipendente e viceversa; STF 101 Ib 403 consid. 2b; Känzig, Wehrsteuer, 2. ediz., n. 26 ad art. 42 DIFD con citazioni) oppure quando, nel caso di mutamento profondo dell'attività, subentra una variazione sostanziale particolarmente incisiva e durevole del reddito (STF 101 Ib 403 consid. 2b; cfr. anche ASA 53, 190/191 consid. 3b)" (cfr. RTT 1980, p. 27). In breve, il Tribunale federale ha più volte affermato il principio che una tassazione intermedia per inizio o cessazione dell'attività lucrativa, come pure per mutamento di professione, presuppone un cambiamento profondo della situazione professionale complessiva, tale che non si giustificerebbe più il mantenimento della tassazione ordinaria. 4.4. La costante giurisprudenza del Tribunale federale e la dottrina considerano che il cambiamento di professione sia sempre dato quando il contribuente abbandona un'attività dipendente per

una indipendente, pur rimanendo nello stesso settore lavorativo, o viceversa. Le differenze fondamentali tra l'imposizione del reddito dei dipendenti e quello degli indipendenti giustificano infatti, considerate le diversità tra i due statuti professionali, un mutamento essenziale delle basi d'imposizione quando si verifica il passaggio da un tipo d'attività all'altro (cfr. per tutte DTF 103 Ib 343; STF del 6 marzo 1986 in re F.B., consid. 4a; inoltre Pichon , La taxation intermédiaire, II, in RF 1982, p. 514 ss.). La giurisprudenza richiede unicamente che il cambiamento sia durevole, non invece che il mutamento del reddito sia essenziale, eccettuati i casi di oscillazione minima (cfr. Beer , Die Zwischenveranlagung, tesi, Zurigo 1979, p. 89). 4.5. Vi è inoltre cambiamento di professione quando il genere e il modo di attività si sono profondamente modificati, sia con l'acquisto di un altro stato professionale, sia con una fondamentale modificazione dello stesso stato professionale (cfr. ad esempio CDT del 22 ottobre 1979 in re Za. in RTT 1979 p. 216; CDT n. _____ del 10 maggio 1996 in re A. M.). Secondo la giurisprudenza il cambiamento di professione è dato se vi è passaggio ad altro ramo professionale o se rimanendo nello stesso settore l'attività si è modificata in modo fondamentale (cfr. DTF 109 Ib 12 consid. 2; 101 Ib 402 consid. 2b e altre) per metodo e maniera di lavorare. In campo commerciale il cambiamento nel settore lavorativo viene ammesso con prudenza e specie se i due settori esigono una formazione di vasta portata non è dato ravvisare un cambiamento di professione (cfr. STF del 6 marzo 1986 in re B. con riferimento a Känzig , Direkte Bundessteuer, II ediz., vol. I, Basilea 1982, p. 791ss., nella quale è stato negato un mutamento di professione per il passaggio da amministratore delegato e direttore responsabile nel settore tecnico e commerciale di una SA a direttore di una società finanziaria). Il Tribunale federale ha d'altra parte precisato che non v'è mutamento di professione quando, restando il contribuente nella stessa posizione di dipendente, l'esercizio della nuova occupazione si fonda sulle conoscenze commerciali, contabili, finanziarie e fiscali di cui si avvaleva in precedenza (cfr. STF dell'8 giugno 1983 in re A.K.). Semplici oscillazioni di reddito d'attività lucrativa dipendente di un contribuente non costituiscono motivo di tassazione intermedia (cfr. tra le molte, CDT del 18 aprile 1979 in re Lo.; del 16 marzo 1981 in re Ma.: del 21 settembre 1981 in re St.; del 17 dicembre 1984 in re To.; STF del 25 maggio 1984, cit.; Bottoli , Lineamenti di diritto tributario ticinese, Lugano 1983, p. 126). Così ancora recentemente la tassazione intermedia è stata negata, ad esempio, a un architetto indipendente, che ha semplicemente subito una riduzione drastica del reddito aziendale (CDT n. _____ del 12 novembre 1996 in re R.U., confermata da STF del 19 febbraio 1998). Parimenti, un contribuente che, raggiunta l'età del pensionamento, continua la propria attività lucrativa, seppure a tempo parziale, riducendo progressivamente l'orario di lavoro e di conseguenza anche il salario, non ha diritto ad una tassazione intermedia per mutamento della professione (CDT n. _____ del 3 settembre 1997 in re E. D.). Analogamente, il mutamento del campo d'attività all'interno dello stesso settore o della medesima azienda non costituiscono, di regola, un cambiamento di professione (cfr. Masshardt , Wehrsteuerrecht, ad art. 96 DIFD, nota 17; CDT del 17 dicembre 1984 in re G. To.). Ancora recentemente questa Camera ha negato il diritto ad una tassazione intermedia per mutamento di professione a un ingegnere attivo quale dipendente di una società elettrica e accessoriamente quale docente, che è progressivamente passato a svolgere la sola attività di insegnante (CDT n. _____ del 15 giugno 1998 in re V. G.). Non va infine dimenticato che la normativa sulla tassazione intermedia costituisce un'eccezione alla regola della tassazione sul passato o praenumerando, e che, come tale, va interpretata restrittivamente (CDT n. _____ dell' 8 ottobre 1997 in re A. C.). 4.6. Venendo

all'esame della fattispecie, i ricorrenti chiedono una tassazione intermedia per mutamento di professione, in relazione alla modifica delle condizioni contrattuali che legano il marito, dott. _____, _____ (EOC). 4.6.1. In effetti, con l'entrata in vigore del nuovo contratto, a partire dal 1° gennaio 1999, le entrate del primario di radiologia dell'Ospedale regionale di _____ hanno subito un vistoso calo. La ragione di tale situazione va ricercata, in particolar modo, nell'inserimento, nell'organizzazione ospedaliera, di un Capo Dipartimento, cui è stata affidata la conduzione amministrativa e medica del Dipartimento (cifra 3.2. del Contratto d'impiego del 26 novembre 1999), mentre in precedenza la responsabilità del servizio era attribuita allo stesso primario (cifra 3.2. del Contratto del 1991). 4.6.2. Tale modifica organizzativa ha delle immediate ripercussioni sulla retribuzione del primario. Mentre in base al contratto del 1991 egli percepiva, oltre all'onorario fisso di fr. 120'000 all'anno, una partecipazione sul fatturato dell'attività ambulatoriale pari al 60% di una quota del 20% dell'intero fatturato (il rimanente 40% spettava al viceprimario; cfr. Contratto del 1991, cifra 4.1.), in base al nuovo contratto il primario ha diritto, oltre allo stipendio fisso, solo al 40% della partecipazione complessiva del 20% del fatturato (il 50% della quota spetta al capo dipartimento ed il 10% residuo ad un nuovo fondo del servizio di radiologia; cfr. contratto del 1999, cifra 4.1.). Nel nuovo contratto è pure stata inserita una clausola secondo la quale "dal fatturato di riferimento per il calcolo della partecipazione viene dedotta l'attività prestata dagli altri medici del servizio di radiologia (capi-servizio, capi-clinica, assistenti) in misura pari al 15% per ogni medico presente nel servizio". 4.6.3. Secondo i ricorrenti – e non vi è motivo di dubitarne, visto il chiaro nesso temporale fra l'entrata in vigore del contratto del 1999 ed il calcolo della retribuzione – la suddetta modifica delle condizioni contrattuali avrebbe comportato una riduzione della partecipazione agli onorari che raggiunge il 77%. Se si prendono in considerazione i certificati di salario del _____ . _____ , l'evoluzione dello stipendio è la seguente: 1997 1998 1999 2000 fino al 30.9 stipendio 158'880.00 159'504 159'504.00 121'122.00 onorario pazienti ambulatori 433'130.95 400'434.20 241'617.50 74'534.95 assegni figli 4'392.00 2'928.00 2'745.00 3'294.00 guadagno lordo 596'402.95 562'866.20 403'866.50 198'950.95 A partire dal 1° ottobre 2000, il ricorrente ha iniziato una nuova attività lucrativa, a titolo indipendente, presso una clinica di _____ . 4.6.4. Ciò che appare immediatamente evidente è che, da un lato, vi è stato un indubbio calo della componente "onorario pazienti ambulatori" della retribuzione del _____ . _____ , ma che, dall'altro lato, tale contrazione non è riconducibile in alcun modo ad un "mutamento di professione". La ridefinizione delle condizioni di impiego del ricorrente non ha infatti comportato l'acquisizione di un nuovo statuto professionale, come richiederebbe la rigorosa giurisprudenza del Tribunale federale in materia di tassazione intermedia. Né vi è stato un passaggio da attività indipendente ad attività dipendente (o viceversa). È vero, infatti, che l'inserimento, fra la direzione ospedaliera ed il primario, della nuova figura del capo dipartimento ha, in una certa misura, ridotto l'autonomia del primario; non va tuttavia dimenticato che, anche nella misura in cui la retribuzione del ricorrente era composta dalla partecipazione al fatturato dei pazienti ambulatori, la stessa è sempre stata considerata reddito dell'attività dipendente. Anzi, nel 1992, l'Ufficio di tassazione aveva intrapreso una ripartizione dell'imposta fra il comune di domicilio e quello ove ha sede l'Ospedale di _____ , ritenendo che i redditi provenissero parzialmente da un'attività indipendente, ma aveva poi accolto il reclamo del comune di domicilio, riconoscendo che l'attività era puramente dipendente, poiché il dott. _____ "non ha diritto di svolgere attività ambulatoriale privata come è invece il caso

per altri primari di altre specialità". 4.6.5. Alla luce delle considerazioni che precedono, il caso in esame non differisce molto da quello, cui si è già accennato in precedenza, dell'architetto, il cui reddito da attività indipendente aveva subito un ingente ridimensionamento, e cui la Camera ha negato la tassazione intermedia, con sentenza confermata dal Tribunale federale. Quest'ultimo ha addirittura osservato che, laddove il testo della disposizione lo permette, il Tribunale federale può interpretarlo in una maniera costituzionalmente ammissibile, ma che, tuttavia, il testo della disposizione sulla tassazione intermedia è chiaro e preciso in merito alle condizioni che devono essere adempiute per poter ammettere un caso di tassazione intermedia e non lascia spazio a particolari interpretazioni in proposito (Tribunale federale, n. 2P.438/1996 e 2A.604/1996 del 19 febbraio 1998, in RDAT II-1998 n. 19t). In altre parole, anche se il risultato cui si perviene applicando rigorosamente la norma di legge appare difficilmente conciliabile con il senso di giustizia, perché comporta l'imposizione di un reddito nettamente superiore a quello del periodo fiscale, non ne è ammessa una correzione in via interpretativa, vista la chiarezza della norma legale. Sarà dunque solo la prossima entrata in vigore del sistema fiscale postnumerando, in virtù del quale il periodo fiscale coincide con il periodo di computo, a permettere di rimediare a casi come quello in discussione. 5. Il ricorso è pertanto respinto. La tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico del 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. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 580.– sono a carico dei ricorrenti. 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 II
presidente: Il segretario:

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