

TI_GERICHTE 80.2008.85 vom 1. Juli 2009

TI Tribunale d'appello, 2009-07-01, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2008.85

FR: TI_GERICHTE 80.2008.85 du 1 juillet 2009

IT: TI_GERICHTE 80.2008.85 del 1 luglio 2009

Regeste

Reddito attività lucrativa indipendente: deduzioni, ammortamenti, edificio costruito in base a diritto di superficie

Erwägungen

E. 1.1

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 gli ammortamenti e gli accantonamenti (lett. a).

E. 1.2

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. 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. Secondo il Tribunale federale, 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, vi rientra ogni attività mediante la quale un imprenditore partecipa alla vita economica a proprio rischio, impegnando lavoro e capitale, in base ad una organizzazione propria, liberamente scelta, al fine di conseguire un utile. Per stabilire se ci si trovi in presenza di un'attività lucrativa indipendente, si deve fondarsi sull'insieme delle circostanze proprie del caso in esame; le varie caratteristiche della nozione di attività lucrativa indipendente non devono essere esaminate un modo isolato e possono anche presentarsi con un'intensità diversa. D'altra parte, il Tribunale federale non richiede né che il contribuente partecipi alla vita economica in modo riconoscibile dall'esterno né che eserciti un'impresa commerciale, industriale o artigianale (DTF 125 II 113 = ZStP 1999 p. 70 = ASA 67 p. 644 = StE 1999 B 23.1 n. 41 = RDAF 55/1999 p. 385 consid. 5b; DTF 122 II 446 consid. 5a). A quest'ultimo proposito, va sottolineato in particolare come, dall'entrata in vigore della nuova legge sull'imposta federale diretta (1995), la possibilità di procedere alla deduzione degli ammortamenti non dipenda più dalla presenza di una azienda gestita in forma commerciale, bastando che si sia in presenza di un'attività lucrativa indipendente (RDAT II-2001 n. 15t consid. 3c).

E. 1.3

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, non vi è attività lucrativa indipendente quando ci si limita ad amministrare il proprio patrimonio privato ed in particolar modo

quando si cedono in locazione i propri immobili. Ciò si verifica anche nel caso in cui il patrimonio è di proporzioni rilevanti, viene amministrato in modo professionale e vengono anche tenuti i libri contabili (ASA 74 p. 737). Anche qualora si tratti della locazione di appartamenti arredati i proventi si considerano essenzialmente reddito della sostanza e non dell'attività lucrativa indipendente, nonostante i lavori che il proprietario deve intraprendere in vista della locazione, se si tratta di lavori che, come quelli di manutenzione, servono a rendere l'oggetto idoneo al conseguimento del reddito (RDAT I-2000 n. 19t consid. 3c/bb e giurisprudenza citata). Su quest'ultimo aspetto, è anche vero che la giurisprudenza in materia di assicurazioni sociali considera invece la locazione di appartamenti ammobiliati come reddito dell'attività lucrativa indipendente (RCC 1987 p. 554 consid. 3a; DTF 111 V 81 consid. 2-5), determinando in tal modo una difformità con il diritto tributario, criticata dalla dottrina (Böhi, Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragserhebung, Berna, 2001, p. 239 ss., in particolare p. 284) e deplorata anche dallo stesso Tribunale federale in una recente sentenza, nella quale si auspica un allineamento alla giurisprudenza in materia di assicurazioni sociali, in considerazione proprio del fatto che nel caso della locazione di appartamenti arredati la componente di attività non puramente immobiliare è molto più significativa rispetto al caso degli appartamenti vuoti (sentenza del 27 giugno 2008 n. 2C_135/2008 consid. 3.3).

E. 1.4

Quando la locazione concerne locali diversi dalle abitazioni, la giurisprudenza è più propensa a considerare i relativi proventi come reddito dell'attività lucrativa indipendente. Per esempio, in un caso ticinese esaminato nel 2001, il Tribunale federale ha avuto modo di affermare che "la locazione e la gestione degli immobili adibiti a centri commerciali è da considerare come attività lucrativa indipendente ai sensi dell'art. 18 cpv. 1 LIFD" (RDAT II-2001 n. 15t consid. 3e). Già in precedenza, del resto, l'Alta Corte aveva considerato reddito dell'attività lucrativa indipendente i ricavi della locazione di un importante parco immobiliare, perché venivano versati ad un'azienda obbligata alla tenuta dei libri contabili (ASA 61 p. 791). Alla stessa conclusione era pervenuta anche nel caso di un contribuente che aveva acquistato un diritto di superficie su un terreno e vi aveva costruito con mezzi presi a prestito dei magazzini ceduti in locazione a terzi (ASA 41 p. 34), come pure nel caso della locazione di una nave (DTF 91 I 284 consid. 2). Solo nel caso della messa a disposizione di un deposito di concimi, appositamente costruito sul terreno del contribuente, il Tribunale federale ha escluso un legame con un'attività commerciale ed ha allora qualificato le pigioni quali reddito della sostanza immobiliare, in applicazione peraltro ancora del diritto in vigore fino al 1994 (RDAT I-2000 n. 19t consid. 3c/cc).

E. 2.1

Nella fattispecie, il ricorrente ha stipulato con le _____ di _____ nel 2003 un contratto in virtù del quale gli è stato concesso un diritto di superficie per sé stante e permanente su una superficie di mq 571 del mapp. n. _____ RFD di _____ e vi ha poi edificato uno stabile commerciale/espositivo. L'autorità fiscale ha negato la deduzione degli ammortamenti fondandosi in particolar modo su tre argomenti: la professione svolta dal contribuente (tipografo dipendente), la natura dell'attività stessa di locazione di immobili (non considerata attività lucrativa indipendente) ed infine il fatto che, se anche il contribuente fosse un commerciante di immobili a titolo professionale e quindi l'immobile rientrasse nella sua sostanza commerciale, ugualmente non sarebbe ammessa la

deduzione degli ammortamenti (trattandosi in tal caso di sostanza circolante).

E. 2.2

Come si è già sottolineato, la giurisprudenza posteriore all'entrata in vigore della LIFD (e quindi anche della legge tributaria ticinese armonizzata del 1994) ammette che gli ammortamenti possano essere intrapresi anche se non si è in presenza di un'azienda gestita in forma commerciale, purché si tratti tuttavia di un'attività lucrativa indipendente, la quale può anche non manifestarsi all'esterno come tale (v. supra, consid. 1.2.). Recentemente, il Tribunale federale ha poi sempre più chiaramente voluto distinguere fra locazione di appartamenti, da un lato, e di locali commerciali, dall'altro, ammettendo che nella seconda eventualità si tratti di sostanza commerciale (v. supra, consid. 1.3. e 1.4.). In questa prospettiva, la circostanza che il ricorrente eserciti a titolo principale un'attività lucrativa dipendente non appare affatto significativa, non potendosi per ciò stesso escludere che a tale lavoro si affianchi un'attività accessoria di carattere indipendente. Le caratteristiche dell'operazione intrapresa dal contribuente paiono poi proprie di un'attività imprenditoriale piuttosto che di una semplice amministrazione del patrimonio privato. Già il fatto in sé che lo stabile commerciale sia stato edificato su un terreno che non appartiene al ricorrente non può essere sottovalutato, proprio perché induce ad escludere che la locazione sia scaturita dalla semplice preoccupazione di gestire il suo patrimonio privato (cfr. peraltro anche la già citata sentenza del Tribunale federale, in ASA 41 p. 35). Anche la durata del diritto di superficie (30 anni prorogabili di ulteriori 20 anni) e le condizioni relative alla reversione sono indici di un'attività lucrativa indipendente. Infatti, dipende solo dalla volontà del concedente la possibilità che alla scadenza il superficiario ottenga un'indennità di reversione, calcolata sul valore di mercato del fabbricato, piuttosto che gli sia ordinata la demolizione dello stesso. Questa condizione contrattuale impone di concludere che il contribuente non ha alcuna garanzia del fatto che l'edificio da lui costruito abbia ancora un valore al momento della scadenza del contratto. Il riconoscimento del carattere commerciale del fabbricato consente peraltro di ottenere anche una coerenza all'interno del sistema tributario, per il fatto che il ricorrente ha chiesto ed ottenuto di essere iscritto nel registro dei contribuenti IVA.

E. 2.3

L'edificio costruito dal ricorrente, in virtù di un diritto di superficie, sul terreno appartenente alle _____, costituisce pertanto sostanza commerciale.

E. 3.1

L'autorità fiscale ha peraltro escluso la deducibilità degli ammortamenti anche nell'eventualità in cui la costruzione fosse considerata sostanza commerciale. A suo avviso, infatti, gli immobili appartenenti ad un commerciante di immobili a titolo professionale rientrano fra gli attivi circolanti e non sono dunque ammessi ammortamenti.

E. 3.2

Mediante gli ammortamenti (ordinari) viene presa in conto la progressiva usura o svalutazione di beni della sostanza aziendale. Gli ammortamenti vengono di regola ripartiti, con la fissazione di specifici tassi, sulla durata probabile d'utilizzazione dei singoli elementi (art. 28 cpv. 2 in fine LIFD; art. 27 cpv. 2 in fine LT). Ammissibili possono però essere anche degli ammortamenti unici, nel caso in cui la sostanza aziendale sia colpita da una diminuzione di valore eccezionale. Una simile svalutazione può in particolare intervenire per i terreni non edificati, che normalmente non subiscono perdite di valore in seguito ad

usura. Se il valore venale di un immobile scende al di sotto del valore contabile, occorre tenerne conto mediante un ammortamento straordinario. Ciò è possibile anche se il fondo è stato acquistato da poco tempo (sentenza del Tribunale federale 2A.571/1998 del 25 gennaio 2000, in: ASA 69 p. 876, consid. 2a). Al riguardo, sia sotto il profilo del diritto commerciale che sotto quello del diritto fiscale svizzero, vale sostanzialmente il principio della valutazione singola (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: StPS 24 p. 100, consid. 3.3, con riferimenti). Nella valutazione di immobili – in cui il terreno, di per sé non soggetto ad usura, e gli edifici ed impianti, sottoposti per contro a svalutazione, vanno considerati separatamente – è di norma la singola particella a costituire l'entità da stimare (sentenza del Tribunale federale n. 2A.464/2006 del 15 gennaio 2007, in RtiD II-2007 n. 20t consid. 4.1 e riferimenti).

E. 3.3

Gli immobili commerciali possono costituire, a dipendenza dell'attività esercitata dall'impresa, o sostanza fissa o sostanza circolante. Di solito servono all'azienda direttamente quale strumento per l'esercizio dell'attività, mediante la loro superficie o i loro spazi (p. es. magazzini, fabbriche) o indirettamente quale investimento di capitale, mediante il loro reddito, e sono in entrambi i casi sostanza fissa. Se invece appartengono a commercianti di immobili o appaltatori generali, per i quali rappresentano l'oggetto caratteristico della loro attività economica, costituiscono sostanza circolante (Höhn/Athanas, *Interkantonaies Steuerrecht*, 3a ediz., Berna, 1993, § 28, n. 3, p. 462). Nella sentenza citata dall'Ufficio di tassazione, nella decisione impugnata, il Tribunale federale ha negato la deduzione di un ammortamento ordinario su un immobile di appartamenti facente parte della sostanza circolante di un commerciante di immobili a titolo professionale, in considerazione del fatto che, per loro natura, gli elementi rientranti fra gli attivi circolanti non possono avere una durata di utilizzazione tale da giustificare un ammortamento forfetario; un ammortamento unico dovuto ad una diminuzione straordinaria del valore sarebbe poi stato possibile se il proprietario avesse dimostrato che era commercialmente giustificato (sentenza n. 2A.667/2006 del 16 febbraio 2007, in RF 2007 p. 914, e giurisprudenza e dottrina citate).

E. 3.4

La legge non definisce le nozioni di attivi circolanti e attivi fissi. L'art. 663a cpv. 1 CO impone tuttavia di indicarli nel bilancio e l'art. 663a cpv. 2 CO suddivide l'attivo circolante in liquidità, crediti risultanti da forniture e prestazioni, altri crediti e scorte; l'attivo fisso, in investimenti finanziari, impianti materiali e investimenti immateriali. La dottrina tende a delimitare le due categorie di attivi in funzione della durata di immobilizzo dell'oggetto: se è pari o inferiore a dodici mesi, si tratta di attivo circolante; se supera dodici mesi, rientra negli attivi fissi (Torrione, in: Terrier/Amstutz [a cura di], *Commentaire romand du Code des obligations*, vol. II, Basilea, 2008, n. 11 ad art. 663a CO). Non si comprende come il capannone industriale edificato dal ricorrente in virtù del diritto di superficie si possa considerare un attivo circolante. Come già rilevato, gli immobili commerciali rientrano fra gli attivi fissi dell'impresa anche quando fungono solo indirettamente tramite il loro reddito da investimento di capitale, come nel caso degli stabili di reddito. Nel caso in esame, considerando l'edificio sostanza commerciale del ricorrente, lo stesso è praticamente il solo attivo dell'azienda ed è destinato quindi a durare quanto l'impresa stessa.

E. 3.5

Anche le argomentazioni dell'autorità fiscale, che si riferiscono alla pretesa natura di attivo circolante della costruzione del ricorrente, non possono pertanto essere accolte. Resta da valutare la misura degli ammortamenti previsti dal contribuente. Quest'ultimo ha optato per un tasso d'ammortamento annuo del 3.33% medio sul valore residuo. Per gli immobili, il Promemoria dell'Amministrazione federale delle contribuzioni concernente gli ammortamenti sugli attivi immobilizzati nelle aziende commerciali prevede diverse aliquote a dipendenza della tipologia degli immobili. Siccome l'autorità fiscale, negando il carattere commerciale dell'immobile, non si è pronunciato sulla misura degli ammortamenti, è opportuno rinviarle gli atti per una decisione su tale aspetto.

E. 4

Il ricorso è pertanto accolto parzialmente, nel senso che al ricorrente è riconosciuto il diritto agli ammortamenti. Spetterà all'autorità di tassazione pronunciarsi sulla misura degli stessi, prendendo posizione sulla proposta del contribuente. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente è inoltre riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 25 giugno 2008 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché conceda gli ammortamenti sull'immobile commerciale del contribuente, nella misura adeguata. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 800.– per ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - ; - ; - ; - . Copia per conoscenza: - municipio di . 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.