

TI_GERICHTE 80.2009.150 vom 9. September 2009

TI Tribunale d'appello, 2009-09-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.150

FR: TI_GERICHTE 80.2009.150 du 9 septembre 2009

IT: TI_GERICHTE 80.2009.150 del 9 settembre 2009

Regeste

Versamenti in capitale per prestazioni ricorrenti: non indennità per rescissione anticipata di contratto di locazione

Erwägungen

E. 14

ottobre 2003, la _____ stipulava un contratto di locazione con la _____ SA di _____, avente per oggetto l'intero immobile al mapp. _____ RFD di _____. La locazione avrebbe avuto inizio il 1° maggio 2004 ed avrebbe avuto una durata di dieci anni, suscettibile di prolungamento per altri cinque anni in caso di mancata disdetta. Il canone di locazione era commisurato in fr. 27'500.– annui, indicizzati. Il 9 agosto 2005, la conduttrice comunicava ai proprietari dell'immobile che avrebbe lasciato l'edificio per la fine di gennaio del 2006 e che avrebbe proceduto alla ricerca di un nuovo locatario. Non essendo riuscita a trovare un subentrante, il 17 novembre 2005 la _____ SA informava la _____ di essere d'accordo di interrompere il contratto di locazione alla fine di febbraio del 2006, "con pagamento unico di CHF 100'000 a liquidazione di ogni ulteriore pretesa da parte sua". B. Nella dichiarazione fiscale 2006, i coniugi RI 1 indicavano di aver percepito una "liquidazione in capitale per prestazioni ricorrenti" di fr. 100'000.–, precisando in uno scritto allegato che si trattava della "indennità per mancate pigioni... versata una tantum" in seguito alla "disdetta fuori termine" del contratto di locazione. I contribuenti chiedevano che l'importo in questione fosse imposto "in base all'art. 37 LT". Notificando loro la tassazione IC/IFD 2006, con decisione del 17 dicembre 2008, l'Ufficio di tassazione Lugano Città commisurava il reddito imponibile in fr. 156'400.– per l'IC ed in fr. 178'800.– per l'IFD. Dalla motivazione della decisione si evince che "il pagamento unico di fr. 100'000 a liquidazione di ogni pretesa in ordine al contratto d'affitto del 14.10.2003 stipulato con _____ non rientra fra le liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti imponibili secondo l'art. 37 LT". C. I contribuenti impugnavano la suddetta decisione, con reclamo del 16 gennaio 2009, contestando la mancata applicazione degli articoli 37 LT e 37 LIFD. Sottolineavano di aver deciso di liberare la locataria dai suoi obblighi contrattuali "a condizione di poter incassare l'affitto previsto fino alla scadenza". I reclamanti rilevavano poi di avere a suo tempo eseguito diversi interventi "allo scopo di adattare i locali alle esigenze poste dalla futura inquilina, in previsione di recuperare l'investimento sulla base di contratto almeno di media durata". Solo in considerazione dell'"importanza istituzionale della controparte", avevano infine "accettato di ridurre l'importo dei canoni di locazione futuri a complessivi CHF 100'000". D. L'autorità fiscale respingeva il reclamo con decisione del 9 settembre 2009, nella quale argomentava che "per poter considerare una liquidazione in capitale nel contesto dell'art. 37 LT occorre che la stessa non sia solo sostitutiva di una prestazione ricorrente ma

rappresenti la tacitazione del debito originario alla base della prestazione periodica”. Nella fattispecie, l’Ufficio di tassazione riteneva che tale requisito non fosse adempiuto. A ciò si aggiungeva la circostanza che l’immobile era poi stato nuovamente ceduto in locazione a partire dal mese di luglio dello stesso anno. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 contestano nuovamente la decisione dell’autorità di tassazione. Oltre a chiedere l’imposizione dell’importo versato dall’_____ “con l’aliquota che sarebbe da applicare se al posto della prestazione unica fosse versata una prestazione annua corrispondente”, lamentano che l’autorità fiscale non li abbia convocati in udienza, come da loro espressamente richiesto. Nel corso dell’udienza del 18 marzo 2010, le parti si sono riconfermate nelle rispettive posizioni. Diritto 1. 1.1. Secondo l’art. 37 cpv. 1 LIFD, se il reddito comprende liquidazioni in capitale di prestazioni ricorrenti, l’imposta sul reddito è calcolata, tenuto conto degli altri proventi e delle deduzioni autorizzate, all’aliquota che sarebbe applicabile se fosse corrisposta una prestazione annua invece di una prestazione unica. In una sentenza del 5 ottobre 2000, il Tribunale federale ha ritenuto troppo restrittiva la prassi precedentemente in vigore, secondo la quale i versamenti di capitali, che sostituivano delle prestazioni periodiche, comprendevano solamente delle prestazioni uniche e determinate aventi lo scopo di estinguere un credito portante su prestazioni uniche future. Secondo la suprema Corte, degli incrementi patrimoniali unici che compensano delle prestazioni parziali nate nel passato possono anche venir considerate come dei “versamenti di capitali che sostituiscono delle prestazioni periodiche” a determinate condizioni. Questo si verifica unicamente se le prestazioni in questione, le quali per loro natura avrebbero dovuto essere versate periodicamente, non sono state tuttavia corrisposte e ciò si è verificato senza colpa alcuna da parte del contribuente. Il Tribunale federale esclude infatti l’applicazione dell’art. 37 LIFD nei casi in cui il versamento di una prestazione in capitale in luogo di una prestazione periodica ed il momento del pagamento dipendano dalle parti (sentenza del 5 ottobre 2000 n. 2A.68/2000, in RF 2001 p. 23 = StE 2001 B 29.2 n. 7 = ASA 70 p. 210; inoltre Jaques , in: Yersin/Noël [a cura di], Impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 8 ad art. 37, p. 575; Baumgartner , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, ad art. 37, p. 461; Richner/Frei/Kaufmann , Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurigo 1999, § 36, p. 397). Questa soluzione, che circoscrive l’agevolazione prevista dall’art. 37 LIFD ai soli casi in cui il versamento arretrato non è frutto di scelta deliberata del beneficiario, consente un’applicazione della norma conforme al suo spirito, che è in sostanza quello di non penalizzare l’imposizione di prestazioni periodiche maturate nel passato con un’aliquota maggiorata, quando, indipendentemente dalla volontà del beneficiario, vengono liquidate con un versamento unico (RF 2001 p. 23 = StE 2001 B 29.2 n. 7 = ASA 70 p. 210). 1.2. Anche l’art. 11 cpv. 2 della legge federale sull’armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID) dispone che, se i proventi comprendono liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti, l’imposta sia calcolata, tenuto conto degli altri proventi, con l’aliquota che sarebbe applicabile se al posto della prestazione unica fosse versata una prestazione annuale corrispondente. In una sentenza del 20 settembre 2005 (n. 2A.100/2005 , in RF 61/2006 p. 53 = RDAF 2006 II 21), il Tribunale federale ha escluso che l’art. 11 cpv. 2 LAID lasci ai cantoni un margine di manovra. Secondo l’Alta Corte, inoltre, il rispetto dell’armonizzazione verticale fa sì che la nozione di “liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti” di cui all’art. 37 LIFD possa essere impiegata per interpretare il diritto cantonale, non essendo concepibile che la stessa prestazione sia imposta secondo principi diversi nel diritto federale ed in quello cantonale.

L'art. 37 della legge tributaria cantonale (LT) ha tenore identico a quello dell'art. 37 LIFD. Si impone pertanto di interpretarlo in modo uguale. 2. 2.1. Come detto, nel caso in esame i ricorrenti hanno sottoscritto con la propria inquilina un accordo, in virtù del quale hanno accettato la rescissione anticipata del contratto di locazione, contro versamento di un'indennità unica di fr. 100'000.–. Secondo i contribuenti, si tratterebbe di un importo che corrisponde a canoni di locazione futuri e ciò giustificherebbe l'applicazione dell'aliquota della rendita prevista dagli articoli 37 LIFD e 37 LT. Di diverso avviso l'autorità fiscale, secondo cui la prestazione percepita non rappresenterebbe "la tacitazione del debito originario alla base della prestazione periodica", cioè non costituirebbe il versamento di canoni di locazione futuri. 2.2. Contrariamente a quanto sostengono gli insorgenti, non si può affermare che l'importo convenuto con la società conduttrice costituisca un canone di locazione. Tale versamento è invece stato pattuito fra le parti proprio per liberare anticipatamente la _____ dall'adempimento degli obblighi contrattuali. Se i contribuenti non avessero acconsentito a tale soluzione, la società sarebbe stata vincolata ancora fino alla fine di aprile del 2014. Secondo l'art. 264 cpv. 1 CO, il conduttore che restituisce la cosa senza osservare i termini di preavviso o le scadenze è liberato dai suoi obblighi verso il locatore soltanto se gli propone un nuovo conduttore solvibile che non possa essere ragionevolmente rifiutato dal locatore; il nuovo conduttore, da parte sua, deve essere disposto a riprendere il contratto alle medesime condizioni. Se, invece, l'inquilino non propone un nuovo conduttore con tali requisiti, resta tenuto al pagamento del corrispettivo fino al momento in cui, per contratto o per legge, la locazione si estingue o può essere sciolta (art. 264 cpv. 2 CO). La restituzione anticipata della cosa locata viene considerata dalla legge come una rottura del contratto causata dal conduttore, analoga alla mora del debitore prevista dall'art. 107 ss. CO (Higi , in: Zürcher Kommentar, vol. V/2/b, 3 a ediz., Zurigo 1994, n. 76 ad art. 264 CO, p. 729). Conformemente ai principi generali della mora, non è richiesta una colpa del conduttore, con riferimento ai motivi della restituzione anticipata della cosa (Higi , op. cit., n. 6 ad art. 264 CO, p. 706). Quello previsto dall'art. 264 cpv. 2 CO è pertanto un obbligo di risarcimento del conduttore che si sostituisce all'obbligo di adempimento contrattuale (Higi , op. cit., n. 71 ad art. 264 CO, p. 727). Inoltre, lo stesso codice delle obbligazioni (art. 264 cpv. 3 CO) stabilisce che il locatore debba lasciarsi imputare nel corrispettivo le spese risparmiate (lett. a) e ciò che ha guadagnato con una diversa utilizzazione della cosa o che ha omesso intenzionalmente di guadagnare (lett. b) . Nel caso concreto, i locatori e la conduttrice hanno raggiunto un accordo che ha consentito a quest'ultima di liberarsi dai suoi obblighi contrattuali senza dover proporre un nuovo conduttore solvibile e senza neppure sottostare all'obbligo di risarcimento, cui altrimenti sarebbe stata tenuta. 3. 3.1. In una sentenza del 3 febbraio 1967, il Tribunale federale aveva affermato che il proprietario che incassa anticipatamente il canone di locazione del suo immobile per l'intera durata del contratto (35 anni) è debitore dell'imposta per l'intero ammontare del versamento anticipato al momento in cui esso avviene. Trattandosi tuttavia di un pagamento in capitale che sostituisce prestazioni periodiche, l'aliquota corrisponde a quella di una prestazione periodica (ASA 36 p. 474 = RF 1969 p. 307 = RDAF 1970 p. 18). La sentenza citata è incorsa nelle critiche della dottrina, che ha sottolineato come il canone di locazione si riferisca all'anno in cui il proprietario adempie il contratto e può così pretendere che il conduttore lo adempia a sua volta; non si potrebbe escludere infatti che il contratto possa essere sciolto prima della scadenza e che il proprietario debba restituire parte di quanto ricevuto. La prestazione anticipata della pigione per l'intera durata del contratto dovrebbe così essere suddivisa sui

singoli anni della durata del contratto, come richiederebbe anche la prassi commerciale, che prevede la contabilizzazione di transitori passivi che si riducono ogni anno e attribuisce in tal modo i ricavi agli anni cui si riferiscono. Coerentemente con la sua decisione, il Tribunale federale dovrebbe ammettere che anche il conduttore possa dedurre subito come costo l'intero ammontare dei canoni di locazione versati in anticipo (Krauer , Sind Vorauszahlungen von Mietzinsen Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen? Bemerkungen zu einem Bundesgerichtsurteil, in RF 1969 p. 371). La critica citata non tiene forse adeguatamente conto delle esigenze di praticabilità proprie della procedura di tassazione, che giustificano l'assoggettamento all'imposta dei redditi aperiodici nel periodo fiscale in cui l'incremento patrimoniale si verifica (Baumgartner , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 5 ad art. 37 LIFD, p. 624).

3.2. La questione sollevata dalla dottrina appena evocata può essere lasciata aperta in questa sede. In effetti, nella fattispecie non si tratta di assoggettare all'imposta il versamento anticipato del canone di locazione corrispondente all'intera durata del contratto. Come rilevato, la prestazione costituisce per contro un'indennizzo versato dal conduttore per essere liberato dagli obblighi contrattuali derivanti da un contratto di locazione a tempo determinato. L'applicazione dell'aliquota della rendita, prevista dagli articoli 37 LIFD e 37 LT, è pertanto esclusa. L'importo versato ai ricorrenti non costituisce infatti una prestazione unica, stabilita al fine di estinguere un credito che comporta prestazioni periodiche e che si riduce progressivamente con la loro esecuzione (ASA 70 p. 210 = RDAF 2002 II 1 consid. 3a). L'importo pattuito per la rescissione anticipata del contratto non estingue infatti il credito fondato sul contratto di locazione; è piuttosto il credito derivante dallo scioglimento anticipato del contratto stesso che è stato estinto con il versamento in discussione. I ricorrenti non possono pretendere che la _____ SA abbia adempiuto il contratto di locazione proprio dopo avere ottenuto di esserne svincolata. L'importo convenuto è stato manifestamente commisurato in modo schematico e non certo in funzione di un certo numero di canoni di locazione annuali. Cosa che del resto è tipica di una soluzione transattiva. Appare significativa, in questo contesto, la circostanza che gli stessi insorgenti non abbiano neppure cercato di spiegare su quali basi sia stato calcolato l'importo convenuto, precisando in particolar modo a quanti mesi di pigione corrisponderebbe. D'altronde, come ha rilevato l'Ufficio di tassazione nella decisione impugnata, pochi mesi dopo la rescissione consensuale del contratto di locazione con la _____, i ricorrenti hanno sottoscritto un nuovo contratto di locazione per gli stessi locali. Tale constatazione rende ancor meno plausibile la tesi che l'importo da loro percepito costituisca l'incasso anticipato di canoni di locazione relativi agli anni seguenti.

4. Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. 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. 800.– b. nelle spese di cancelleria di _____ complessivi fr. 80.– per un totale di _____ fr. 880 .– sono a carico dei ricorrenti. 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 Lugano. 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.