

TI_GERICHTE 80.2011.67 vom 12. April 2011

TI Tribunale d'appello, 2011-04-12, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2011.67

FR: TI_GERICHTE 80.2011.67 du 12 avril 2011

IT: TI_GERICHTE 80.2011.67 del 12 aprile 2011

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: spese professionali giustificate, avvocato, costi per automobile e locale professionale in casa

Erwägungen

E. 1.1

Giusta l'art. 17 cpv. 1 LT, di uguale tenore dell'art. 18 cpv. 1 LIFD, sono imponibili quali reddito da attività indipendente 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 base agli art. 26 LT e 27 LIFD, dal medesimo sono deducibili le spese aziendali e professionali giustificate, tra cui rientrano, fra le altre, gli ammortamenti e gli accantonamenti secondo gli art. 27 e 28 LT, rispettivamente gli art. 28 e 29 LIFD.

E. 1.2

Per spese generali si devono intendere le spese indispensabili che il contribuente deve affrontare per conservare e rendere più sicura la fonte di reddito. Sono considerate spese generali i costi complessivi a carico del contribuente nell'ambito della sua attività lucrativa. Sono tali, oltre alle spese aziendali in senso proprio, anche i costi supplementari sopportati nell'interesse della ditta o della professione per vitto e alloggio fuori casa, per particolari abiti di lavoro, per assicurazioni, pubblicità, viaggi ecc.. Occorre dunque, affinché entri in considerazione una tale deduzione, che le spese siano direttamente imputabili all'attività aziendale (Noël , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. ad art. 27 LIFD, p. 455; (Locher , Kommentar zum DGB, Therwil/Basel 2001, n. 5 ad art. 27 LIFD, p. 677). Non è per contro necessario che siano indispensabili al conseguimento del reddito: la tendenza è oggi quella di prediligere una concezione causale, secondo cui sono deducibili non soltanto le spese che il contribuente sostiene per conseguire un reddito, ma tutte quelle che vengono occasionate dalla sua realizzazione (Locher , op. cit., n. 13 ss. ad art. 25 LIFD, p. 631; Reich , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Basilea/Ginevra/ Monaco 2002, n. 8 ad art. 9 LAID, p. 163).

E. 2.1

Tra le spese direttamente imputabili all'attività aziendale rientrano anche le cosiddette spese d'automobile, primo oggetto del presente gravame. Con esse s'intendono, oltre ai costi di circolazione e di manutenzione (carburante, pneumatici, servizi, riparazioni, ecc.), anche i costi fissi degli autoveicoli, quali sono le assicurazioni, le tasse di circolazione, gli ammortamenti, la pigione del garage o il suo valore locativo nell'immobile dell'azienda, ecc.. Se un contribuente si serve del suo veicolo per tratte sia private sia professionali, si

deve distinguere fra le spese causate dall'uso privato e quelle legate all'attività professionale (cfr. le sentenze del Tribunale federale del 6 novembre 2006 n. 2A_262/2006, in RDAF 2006 II 430 consid. 5.2, e del 17 agosto 2010 n. 2C_132/2010 consid. 3.3). A tal fine, si può procedere ad una stima sia sulla base delle spese effettive sia su una base forfetaria. Il promemoria n. 1/2007 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, concernente la stima dei prelievi in natura e delle quote private alle spese generali dei titolari di aziende, prevede dunque che, se il totale delle spese effettive dell'automobile parzialmente usata per scopi privati e i chilometri percorsi per motivi professionali e privati possono essere stabiliti in base a un libro di bordo, le spese effettive sono da ripartire in modo proporzionale tra i chilometri percorsi per motivi professionali e quelli percorsi per motivi privati. Se invece non è possibile servirsi di un libro di bordo, si procede alla determinazione forfetaria, che consiste nel dichiarare al mese lo 0,8% del prezzo di acquisto (IVA esclusa), ma almeno 150 franchi.

E. 2.2

Nella prima delle due sentenze menzionate, mancando una ripartizione della totalità dei chilometri percorsi, l'autorità fiscale del Canton Giura aveva ricostruito la parte professionale delle spese per l'autoveicolo stimando i chilometri percorsi per la professione esercitata dal contribuente (medico) ed applicando l'importo previsto per la deduzione fiscale delle spese di trasporto dei dipendenti (fr. 0.65 al km). Tale modalità di calcolo è stata condivisa dal Tribunale federale, che ha considerato la stima dei chilometri percorsi a titolo professionale favorevole al ricorrente. A quest'ultimo, che chiedeva l'ulteriore deduzione delle rate leasing, l'Alta Corte ha opposto la considerazione che l'importo della deduzione calcolata secondo i criteri ricordati è un forfait, che come tale comprende tutti i costi necessari, comprese le spese fisse (assicurazione, imposte di circolazione, ammortamento, locazione di un parcheggio ecc.). Sono così stati ammessi in deduzione 3'338 franchi, rispetto a fr. 13'500 per la parte privata (RDAF 2006 II 430 consid. 7). Nella seconda sentenza, che concerneva un medico dentista, il Tribunale federale si è dovuto confrontare con un caso in cui l'autorità di tassazione cantonale aveva ritenuto di discostarsi dalla prassi, vigente nel Canton Ginevra per i medici indipendenti, per i quali si ammettevano in deduzione i 3/5 del totale delle spese per la macchina, una volta accertata la connessione con l'attività professionale. Nel caso concreto infatti l'Ufficio di tassazione aveva ammesso solo 1/5 delle spese fatte valere, in considerazione del carattere sproporzionato ed abusivo rispetto all'attività professionale del contribuente (consumo di centinaia di litri di benzina al mese, confusione delle spese di diversi veicoli ecc.). Il TF ha confermato la decisione, sottolineando che la prassi cantonale non vincola i tribunali e che in ogni caso non era stata provata la connessione fra le spese per il veicolo e l'attività professionale (cfr. la sentenza del 17 agosto 2010 cit., consid. 3.3).

E. 2.3

Nel caso in discussione, per il periodo fiscale 2008 l'autorità fiscale ha ripreso l'importo di fr. 3'700.– a titolo di quota privata delle spese per l'autoveicolo. Il calcolo con cui è stata definita ha comportato in primo luogo l'aumento dal 25% al 30% sulle spese totali della ripresa per uso privato, dedotto tuttavia prima l'acconto versato per il nuovo leasing: $32'489 - 10'250 = 22'239$ 30% di $22'239 = 6'671$ $22'239 - 6'671 = 15'568$ A questo importo l'Ufficio di tassazione ha poi aggiunto la metà dell'acconto iniziale: $15'568 + 5'125 = 20'693$ Siccome la quota "commerciale" secondo il contribuente ammontava a fr. 24'366, la ripresa ammonta a: $24'366 - 20'693 = 3'673$ arrotondato a fr. 3'700.–. Per quanto concerne

l'esercizio 2009, l'intervento del fisco è consistito invece nell'adeguare al 30% la ripresa per la quota privata, ciò che ha comportato un aumento dell'utile di fr. 1'500.—.

E. 2.4

Le spese indicate nel conto economico dello studio legale del ricorrente, per i due esercizi contestati, sono estremamente elevate: fr. 32'489.10 nel 2008 e fr. 30'386.70 nel 2009. Se si seguisse il criterio di calcolo applicato dall'autorità cantonale giurassiana nella sentenza poc'anzi ricordata, criterio che è stato sostanzialmente condiviso dall'Alta Corte e che si fonda sull'applicazione dei principi previsti per la deduzione delle spese di trasporto dei dipendenti, si dovrebbe ritenere che il ricorrente abbia percorso quasi 50'000 chilometri all'anno, i tre quarti dei quali per la sua professione. Gli insorgenti si limitano a rivendicare la riduzione della ripresa per la quota privata al 25%, invocando quanto sarebbe stato concordato in sede di ispezione e sempre accettato in seguito dall'autorità fiscale. Va tuttavia osservato che nei periodi fiscali litigiosi i costi per l'autoveicolo sono cresciuti sensibilmente rispetto agli esercizi precedenti: nel 2005, ammontavano a fr. 10'177.—, nel 2006 a fr. 12'104.—, nel 2007 a fr. 14'146.95; in tutti e tre i casi, il ricorrente aveva poi dedotto un quarto delle spese per tener conto dell'uso privato. La differenza saliente è da ricondurre alla circostanza che, prima del 2008, i costi inseriti nel conto economico per l'autoveicolo consistevano essenzialmente nelle spese per la manutenzione del veicolo, per il carburante e per l'assicurazione. Dal 2008 si sono aggiunti i costi per il leasing di un veicolo nuovo.

E. 2.5

Dagli atti non si evince quale sia la necessità professionale che giustifica la deduzione di costi per l'autoveicolo tanto rilevanti. D'altronde, è noto che un avvocato, quando deve sopportare spese di trasferta per conto del mandante, mette i relativi costi a carico di quest'ultimo (cfr. per analogia l'art. 6 cpv. 2 del Regolamento sulla tariffa per i casi di patrocinio d'ufficio e di assistenza giudiziaria e per la fissazione delle ripetibili del 19 dicembre 2007 [RL 3.1.1.7.1], che riconosce al patrocinatore d'ufficio il diritto al rimborso delle spese di trasferta sopportate nell'interesse del cliente). A meno che l'insorgente non abbia incluso i rimborsi spese in questione fra i suoi ricavi, si dovrebbe quindi ritenere che non debba sopportare costi di trasferta per l'adempimento dei mandati conferitigli dai clienti. Inoltre, lo studio legale del contribuente dista poco più di tre chilometri dal suo domicilio, sicché anche tale spostamento non dovrebbe risultare particolarmente dispendioso. Non si può neppure ignorare, in tale contesto, il fatto che proprio a partire dal 2009 il ricorrente ha inserito fra i costi del suo studio legale anche le spese per la locazione di locali professionali nella sua abitazione privata, cosa che dovrebbe tutt'al più ridurre le spese di trasferta anziché aumentarle.

E. 2.6

Per quanto attiene alla pretesa dei ricorrenti di poter continuare a limitare al 25% la quota privata delle spese per l'autoveicolo, in virtù di quanto ammesso dall'Ufficio di tassazione in precedenti tassazioni, va ancora rilevato che il principio della buona fede non vieta alle autorità fiscali di giudicare diversamente, nell'ambito di un periodo fiscale ulteriore, una questione di diritto controversa che era stata anteriormente risolta in favore del contribuente (RDAF 56/2000 p. 217 = StE 2000 A 21.14 n. 13 = ASA 69 p. 793). Inoltre, come già sottolineato, nei periodi fiscali litigiosi gli insorgenti hanno nettamente aumentato le spese in discussione, aggiungendo in particolare quelle per il leasing. D'altronde, essi non

potrebbero neppure invocare il principio della buona fede, giacché è evidente che non hanno preso disposizioni che non possono più essere revocate senza pregiudizio, fondandosi sulle promesse dell'autorità fiscale (cfr. p. es. DTF 121 II 473 consid. 2c; 115 Ia 12 consid. 4a; 116 Ib 185 consid. 3c; 117 Ia 285 consid. 2b; 119 Ib 229 consid. 4).

E. 2.7

Su questo aspetto, la decisione è pertanto annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione.

E. 3.1

I ricorrenti censurano quindi la riduzione delle spese per la locazione di un ufficio all'interno dell'appartamento che funge da abitazione primaria della famiglia _____. A tale riguardo, con la decisione impugnata l'autorità fiscale ha ammesso il costo in questione, nella misura di fr. 4'200.–, stralciando peraltro l'importo di fr. 1'800.–, riferito alle spese di riscaldamento, elettricità, telefono, pulizia, tassa rifiuti ecc.

E. 3.2

Fra le spese professionali rientrano anche i canoni di locazione o il valore locativo dei locali che servono all'attività professionale. In giurisprudenza ed in dottrina le opinioni sono tuttavia divise in merito alla questione se i criteri, cui è subordinato il riconoscimento della deduzione in questione, siano identici a quelli che vigono per la concessione della deduzione per l'uso di un locale professionale da parte del lavoratore dipendente. In quest'ultimo caso, infatti, la deduzione è ammessa solo se sono adempiute le seguenti tre condizioni: necessità di un locale per l'esercizio della professione, disponibilità di un locale nella propria abitazione e assenza di un locale adeguato sul luogo di lavoro (cfr. p. es. la sentenza CDT n. 164 del 27 agosto 1993, in RDAT I-1994 n. 19t). Se si ritiene che, nell'interesse della parità di trattamento, gli stessi criteri debbano valere anche per i contribuenti che esercitano un'attività lucrativa indipendente, la deduzione per un ulteriore locale professionale nell'abitazione privata, oltre a quella per lo studio professionale, è riconosciuta solo a condizione che quest'ultimo non gli offra spazi sufficienti per svolgere una parte del lavoro (cfr. la sentenza della Commissione di ricorso fiscale del Canton Berna del 14 febbraio 1989, in BVR 1989 p. 243, con cui è stata negata la deduzione ad un avvocato; inoltre Locher, op. cit., n. 29 ad art. 27 LIFD, p. 684). Secondo un'altra opinione, tuttavia le spese professionali dei dipendenti non potrebbero essere assimilate a quelle degli indipendenti. Questi ultimi godono di una maggiore libertà organizzativa e possono quindi decidere da soli in quali spazi svolgere il loro lavoro. Per il riconoscimento della deduzione per l'uso professionale di un locale nella propria abitazione, basterebbe dunque che sia provato il suo uso effettivo a scopi professionali (cfr. la sentenza della Commissione di ricorso fiscale del Canton Berna del 16 dicembre 1997, in StE 1999 B 23.45.1 n. 2, relativa a una contribuente che esercitava la professione di parrucchiera; inoltre Schwab, Das Arbeitszimmer des Selbständigerwerbenden in der Privatwohnung, in ST 1989 p. 588 ss.; Reich/Züger, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 26 ad art. 27 LIFD, p. 406). Anche ammettendo la più ampia libertà di apprezzamento del contribuente che esercita un'attività indipendente nella scelta delle modalità e dei luoghi di svolgimento della sua attività, si deve tuttavia evitare di qualificare come spese professionali mere spese di mantenimento personale (cfr. la sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Lucerna del 19 gennaio 2009, in LGVE 2009 II n. 22 p. 255, che ha negato la deduzione ad un avvocato, che abitava

a meno di un chilometro dal luogo di lavoro).

E. 3.3

Il ricorrente ha il suo studio legale a _____ ed abita a _____, che dista poco più di tre chilometri. Perché a partire dal 2009 egli abbia avuto l'esigenza di svolgere parte delle sue attività nell'appartamento che funge da abitazione primaria per la sua famiglia non è stato spiegato. Nel reclamo contro la decisione di tassazione, che gli aveva ripreso i costi per l'ufficio in casa, l'insorgente si è limitato ad affermare di aver "destinato ad uso ufficio un ampio locale del proprio appartamento, dove talora lavora pure di giorno e riceve anche clienti". Non risulta peraltro che il suo appartamento sia stato adattato per svolgervi attività professionali; non è noto né se abbia intrapreso lavori a tal fine, per esempio per creare un accesso indipendente, né se eventualmente l'appartamento fosse già idoneo ad un parziale uso professionale. Neppure risulta che abbia aperto una succursale del suo studio legale a _____, stando almeno alle informazioni che si possono ricavare dagli elementi accessibili al pubblico (elenco telefonico, carta intestata, targhe sulla porta...). A tale proposito, se svolgesse effettivamente una parte significativa del suo lavoro a _____, dovrebbe avere qui uno stabilimento d'impresa (secondo l'art. 281 cpv. 1 LT, il reddito da attività lucrativa indipendente delle persone fisiche e la relativa sostanza mobiliare sono attribuiti ad ogni Comune in cui si trova uno stabilimento d'impresa).

E. 3.4

Pur ammettendo l'applicazione dei criteri stabiliti dalla giurisprudenza e dalla dottrina più favorevoli ai contribuenti, nella fattispecie non vi sono le condizioni perché la Camera possa pronunciarsi sul diritto dei ricorrenti alla deduzione in discussione. Anche a questo riguardo, si giustifica pertanto l'annullamento della decisione impugnata ed il rinvio degli atti all'autorità di tassazione, perché verifichi in collaborazione con i ricorrenti l'adempimento dei presupposti per la deduzione litigiosa e, nel caso in cui fossero adempiuti, perché proceda al calcolo della misura della deduzione. A tal fine, potrà applicare i criteri che servono per il calcolo della deduzione per il lavoratore dipendente. La spesa deve cioè essere determinata, nel caso sia di abitazione in affitto sia di abitazione in proprietà, partendo dal canone netto di locazione o dal valore locativo (escluse quindi le spese), diviso per il numero dei locali più uno, in modo da tener adeguatamente conto sia dei locali di servizio (cucina, bagni, ma anche cantina lavanderia ecc.) che concorrono alla determinazione del canone di locazione, sia delle spese accessorie che non vengono incluse nel valore dal quale si parte per determinare l'importo della spesa deducibile. Nel caso di abitazioni monofamiliari, il valore locativo o il canone di locazione viene diviso per il numero dei locali maggiorato di due. Inoltre, per tener conto, anche nel caso di chi utilizza il locale a titolo principale, di un parziale uso privato, si giustifica una riduzione di un quinto (20%) del valore (cfr. la sentenza CDT n. 80.1998.00301 dell'8 febbraio 2000, in RDAT II-2000 n. 3t consid. 4.2).

E. 4

Visto l'esito del ricorso, si rinuncia a porre a carico dei ricorrenti la tassa di giustizia e le spese processuali. D'altra parte, non gli viene riconosciuta alcuna indennità per ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Le decisioni su reclamo del 12 aprile 2011 sono annullate e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per nuove decisioni, dopo gli accertamenti indicati. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Non si assegnano 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.