

# **TI\_GERICHTE 80.2016.44 vom 17. Februar 2016**

TI Tribunale d'appello, 2016-02-17, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2016.44](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.44)

FR: TI\_GERICHTE 80.2016.44 du 17 février 2016

IT: TI\_GERICHTE 80.2016.44 del 17 febbraio 2016

## **Regeste**

Deduzioni: spese di manutenzione immobili, deduzione forfetaria, non uso commerciale, diversi edifici su unico fondo, principio di preponderanza

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Secondo l'art. 32 cpv. 2 LIFD, nella versione in vigore nel periodo fiscale litigioso, il contribuente che possiede immobili privati può dedurre le spese di manutenzione, i premi d'assicurazione e le altre spese d'amministrazione da parte di terzi. Per facilitare il lavoro sia dell'amministrazione fiscale che dei contribuenti, invece della somma effettiva delle spese e dei premi concernenti i beni immobili privati, il contribuente può avvalersi di una deduzione complessiva. Il Consiglio federale stabilisce questa deduzione complessiva (art. 32 cpv. 4 LIFD e 2 dell'Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta del 24 agosto 1992). La deduzione complessiva ammonta: a. 10 per cento del reddito lordo della pigione o del valore locativo se, all'inizio del periodo fiscale, l'edificio risale al massimo a 10 anni prima; b. 20 per cento del reddito lordo della pigione o del valore locativo se, all'inizio del periodo fiscale, l'edificio ha più di 10 anni (cfr. art. 2 cpv. 2 dell'Ordinanza del 24 agosto 1992 concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta [RS 642.116]).

### **E. 1.2**

Non è possibile avvalersi della deduzione complessiva per beni immobili utilizzati da terzi principalmente a fini commerciali (art. 4 Ordinanza sui costi di immobili). In effetti, la deduzione forfetaria delle spese non deve condurre a lungo termine ad un risultato manifestamente inesatto. In questo senso, se il proprietario fa sopportare ai conduttori i costi di manutenzione, non vi è ragione di consentirgli di beneficiare di una deduzione globale per spese che egli stesso finisce per non doversi assumere (ASA 63 p. 736 = StE 1995 B 25.6 n. 27; Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basilea 2001, n. 63 ad art. 32 LIFD).

### **E. 1.3**

Per stabilire se la ricorrente abbia diritto alla deduzione forfetaria delle spese di manutenzione, si tratta conseguentemente di definire se l'immobile litigioso rientri nella sua sostanza privata, come pretende la contribuente, o in quella commerciale, come sostiene invece l'autorità fiscale (v. anche Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in ASA 75 p. 267 s.).

### **E. 2.1**

La sostanza commerciale comprende tutti i valori patrimoniali che servono integralmente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente (art. 18 cpv. 2 terza frase LIFD). Vi sono beni che, in base alle loro caratteristiche o alla loro destinazione, costituiscono necessariamente o sostanza commerciale o sostanza privata; vi sono però anche beni come il denaro contante, le carte valori o gli immobili, che possono costituire sia sostanza commerciale che sostanza privata. La questione a sapere se un bene fa parte della sostanza privata o della sostanza commerciale va risolta in base ad un apprezzamento di tutti gli elementi di fatto in discussione. Giusta l'art. 18 cpv. 2 LIFD, decisiva è la sua funzione tecnico-economica. Se un oggetto serve o meno all'attività commerciale, dipende in definitiva dalla volontà del contribuente. In effetti, è quest'ultimo che lo destina a scopi commerciali (ad esempio attraverso conferimenti in natura, ecc.), rendendolo così un fattore di produzione; in questo senso, l'attribuzione di un bene alla sostanza commerciale si fonda sul libero arbitrio e costituisce un processo soggettivo. Alla questione dell'appartenenza di un oggetto alla sostanza commerciale non può però essere data risposta solo sulla base di una dichiarazione di volontà del contribuente. Determinanti non sono infatti le sue affermazioni al riguardo, bensì le sue intenzioni effettive in merito all'utilizzazione del bene in discussione a fini commerciali, che trovano oggettivo riscontro nei fatti (sentenza del TF 2C\_1037/2016 del 24.8.2017 consid. 4.2 con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

## **E. 2.2**

Sempre come risulta dall'art. 18 cpv. 2 LIFD, quando un oggetto che può costituire sia sostanza commerciale che sostanza privata viene utilizzato in maniera mista, fa stato il suo uso preponderante. Con il passaggio dal metodo della divisione del valore a quello della preponderanza - avvenuto il 1° gennaio 1995, al momento dell'entrata in vigore della legge federale sull'imposta federale diretta - oggetti che vengono utilizzati in parte per motivi commerciali in parte per motivi privati devono essere infatti comunque attribuiti interamente o alla sostanza commerciale o alla sostanza privata (sentenza del TF 2C\_1037/2016 del 24.8.2017 consid. 4.3 con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

## **E. 3.1**

Nella fattispecie, nel periodo fiscale in discussione, l'edificio litigioso ("Villa \_\_\_\_\_") sorgeva sul fondo n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, che era composto di numerosi subalterni, perlopiù legati all'esercizio del \_\_\_\_\_. Che gli edifici adibiti all'attività alberghiera costituiscano sostanza commerciale della ricorrente non è contestato. D'altronde la contribuente è titolare di una ditta individuale, iscritta a Registro di commercio, e tiene una contabilità commerciale. È invece controversa l'attribuzione alla sostanza commerciale o privata della Villa \_\_\_\_\_, che secondo l'insorgente è del tutto separata dalle strutture alberghiere e in passato è stata abitata da sua madre, in virtù di un usufrutto. Secondo l'autorità di tassazione, anche questa costruzione costituirebbe per contro un bene commerciale, per effetto del già menzionato principio della preponderanza.

## **E. 3.2**

L'edificio denominato Villa \_\_\_\_\_, se fosse iscritto come tale nel Registro fondiario, sarebbe considerato un bene privato della ricorrente. Non solo quando era occupato dalla madre, usufruttuaria, ma anche successivamente, quando è stato concesso in locazione, è difficile sostenere che si tratti di un bene che serve integralmente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente (art. 18 cpv. 2 terza frase LIFD). Secondo la giurisprudenza, non esercita infatti un'attività lucrativa indipendente chi si limita a

amministrare il proprio patrimonio, in particolare cedendo in locazione degli immobili (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C\_551/2018 dell'11.6.2019 consid. 2.1.4 e giurisprudenza citata). La particolarità del caso in esame è costituita tuttavia dalla circostanza che, nel periodo fiscale in discussione, sul mapp. n. \_\_\_\_\_ sorgevano numerosi edifici, in gran parte legati all'attività alberghiera della contribuente. Si tratta pertanto di stabilire se, come sostiene l'autorità fiscale, ciò comporti una diversa qualifica anche della Villa \_\_\_\_\_.

### **E. 3.3**

Come già ricordato, il metodo della preponderanza è entrato in vigore solo nel 1995. In precedenza, vigeva il metodo della ripartizione del valore, che ammetteva che uno stesso immobile potesse appartenere in parte alla sostanza privata e in parte a quella commerciale. Come ha precisato la circolare n. 2 del 12.11.1992 dell'AFC ("Reddito da attività lucrativa indipendente giusta l'articolo 18 LIFD"), dopo l'entrata in vigore della LIFD, gli immobili adibiti in modo preponderante all'esercizio di un'attività lucrativa indipendente, hanno dovuto essere attribuiti interamente alla sostanza commerciale. Gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di tali immobili non sono più ripartiti in una parte privata (esente da imposta) e in una parte commerciale (imponibile), bensì assoggettati nella loro globalità all'imposta sul reddito. Pertanto, le riserve latenti costituite sulla parte privata dell'immobile prima dell'entrata in vigore della LIFD sono parimenti prese in considerazione nel calcolo di questi utili in capitale. L'AFC, nella citata circolare, ha anche stabilito come possa procedere un contribuente, che voglia continuare a far beneficiare del regime fiscale previsto per la sostanza privata una parte di immobile che, per effetto del passaggio al metodo della preponderanza, dovrebbe invece essere considerata sostanza commerciale. Ha dunque stabilito che una separazione contabile delle parti dell'immobile adibite a scopi privati, effettuata prima dell'entrata in vigore della LIFD, sarebbe stata riconosciuta fiscalmente solo se fosse stata eseguita un'iscrizione separata a registro fondiario (circolare AFC n. 2 cit., cap. 2.2; cfr. anche Gurtner , Änderungen bei der Kapitalgewinnbesteuerung Selbständigerwerbender, in: Problèmes actuels de droit fiscal – Mélanges en l'honneur du professeur Raoul Oberson, Basilea 1995, p. 59 ss.).

### **E. 3.4**

La ricorrente non contesta che, ad eccezione della Villa \_\_\_\_\_, i rimanenti subalterni del mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ fossero adibiti a scopi commerciali. Non nega neppure che la superficie e gli edifici che servono all'esercizio dell'attività alberghiera rappresentino la parte preponderante. Del resto, sebbene il risultato d'esercizio finale del 2008 sia stato negativo, i ricavi della \_\_\_\_\_ ammontavano a ben fr. 9'833'885.24. La ditta individuale \_\_\_\_\_ di RI 1 è iscritta a Registro di commercio dal 15 febbraio 1989. La stessa ha assunto l'attivo e il passivo della società in nome collettivo \_\_\_\_\_ e RI 1. Nel momento in cui è entrata in vigore la LIFD (1.1.1995), il mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ era già utilizzato per scopi commerciali in misura preponderante. Se, prima del 1.1.1995, la titolare della ditta in questione avesse voluto separare contabilmente la Villa \_\_\_\_\_ dalle parti del mapp. n. \_\_\_\_\_ che sono adibite a scopi commerciali, conformandosi a quanto prevede la circolare n. 2 dell'AFC, avrebbe dovuto farla iscrivere separatamente a registro fondiario, procedendo a un frazionamento. Non avendolo fatto, ha accettato, per fatti concludenti, che anche la casa a suo tempo abitata dalla madre diventasse un bene commerciale, per effetto dell'applicazione del metodo della preponderanza. Ne consegue che, come sostenuto dall'autorità di tassazione, l'intero mapp.

n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ rientra nella sostanza commerciale della ricorrente.

#### **E. 4.1**

L'insorgente rileva che, nelle tassazioni già passate in giudicato, fra le quali anche quelle relative ai periodi fiscali 2009 e 2010, l'Ufficio di tassazione non avrebbe "mai contestato l'attribuzione della villa alla sostanza privata". Sebbene non lo invochi espressamente, si ritiene che la contribuente rimproveri all'autorità fiscale una violazione del principio della buona fede.

#### **E. 4.2**

Il diritto tributario è particolarmente marcato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto con il principio di legalità (DTF 131 II consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). In virtù di tale esigenza l'autorità di tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da sue eventuali decisioni adottate precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto di principio alcuna assicurazione per notifiche ulteriori (sentenza 2P.250/2004 del 13 giugno 2005 in: RtiD II-2005 n. 10t, consid. 6.3; sentenza 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in: R DAT II-2003 n. 15t, consid. 5.3; sentenza 2A.62/1997 del 3 maggio 1999, in: ASA 69 p. 793, consid. 2).

#### **E. 4.3**

In primo luogo, deve essere rilevato che l'affermazione della ricorrente, secondo cui l'autorità fiscale non avrebbe "mai contestato l'attribuzione della villa alla sostanza privata" non trova riscontro negli atti delle procedure di tassazione. Al contrario, se si esaminano le ripartizioni degli elementi imponibili relative ai periodi fiscali precedenti (dal 2003), si constata che al Comune di \_\_\_\_\_ non sono mai stati attribuiti redditi relativi alla sostanza immobiliare privata, con la sola eccezione di un valore locativo di fr. 6'000 (periodi fiscali 2003 e 2004), poi aumentato a fr. 10'878.- (dal periodo fiscale 2005), che si riferisce a una casa \_\_\_\_\_. D'altronde, i contratti di locazione esistenti nel periodo fiscale 2008 sono stati sottoscritti proprio nello stesso anno. Per quanto concerne i periodi successivi, è vero che nelle tassazioni per il 2009 e per il 2010 l'autorità fiscale ha inserito fra i redditi della sostanza privata le pigioni provenienti dalla locazione della Villa \_\_\_\_\_ (fr. 200'000.-) e ha ammesso la deduzione forfetaria delle spese di manutenzione, come peraltro aveva fatto nella decisione di tassazione per il periodo fiscale qui in questione, prima che la stessa fosse modificata in seguito al reclamo della stessa contribuente. Le decisioni in questione sono poi passate in giudicato solo perché, diversamente da quella relativa al periodo fiscale 2008, la contribuente non l'ha impugnata. Altrimenti, il ricorso in esame si riferirebbe con ogni probabilità anche alle tassazioni 2009 e 2010, che sarebbero state modificate con la decisione su reclamo, come avvenuto per il 2008.

#### **E. 4.4**

In una recente sentenza, il Tribunale federale si è dovuto confrontare con il ricorso di un contribuente, che era stato assoggettato all'imposta federale diretta per avere alienato un immobile, che l'autorità fiscale aveva considerato commerciale. Secondo il ricorrente, tuttavia, il fisco cantonale aveva violato il principio della buona fede, per il fatto che nei periodi precedenti gli aveva concesso la deduzione forfetaria delle spese di manutenzione, che è riservata agli immobili privati. Ricordato il principio per cui in ogni periodo fiscale i

fatti e il diritto possono essere riesaminati e valutati diversamente, l'Alta Corte ha poi escluso una possibile violazione del principio della buona fede, alla luce del fatto che la qualifica dell'immobile come bene privato nei periodi precedenti aveva comportato un vantaggio e non un maggior onere fiscale. Un problema legato alla buona fede avrebbe potuto porsi tutt'al più nel caso in cui, nei periodi precedenti, il ricorrente avrebbe avuto diritto alla deduzione di spese superiori, qualora l'immobile fosse stato considerato commerciale (sentenza 2C\_551/2018 dell'11.6.2019 consid. 2.2.5). Anche nella fattispecie qui in discussione, il riconoscimento delle spese forfetarie nei due successivi periodi fiscali ha tutt'al più comportato un vantaggio fiscale per la contribuente. Inoltre, ne ha verosimilmente beneficiato anche nel calcolo dei contributi AVS, per il fatto che i proventi della locazione della villa non sono stati considerati reddito dell'attività lucrativa indipendente. Non vi sono pertanto le condizioni perché possa invocare la buona fede.

#### **E. 4.5**

L'eventuale concessione della deduzione forfetaria in un altro periodo fiscale non avrebbe inoltre fatto sorgere nella ricorrente un affidamento meritevole di tutela. Il principio della buona fede, che scaturisce direttamente dall'art. 9 Cost. e che vale per l'insieme dell'attività dello Stato, tutela il cittadino nel legittimo affidamento indotto dalle rassicurazioni ricevute dalle autorità, se ha conformato la sua condotta a delle decisioni, delle dichiarazioni o un comportamento determinato dell'amministrazione (cfr. p. es. DTF 131 II 627 consid. 6.1). La contribuente non ha mai ottenuto dall'Ufficio di tassazione una rassicurazione circa la qualifica della Villa \_\_\_\_\_ come bene privato. D'altra parte, anche se avesse ricevuto delle rassicurazioni, neppure l'insorgente pretende di avere adottato, confidando in queste ultime, delle disposizioni che non potrebbe revocare senza subire pregiudizio. In tal modo, non vi è alcun affidamento meritevole di tutela.

#### **E. 4.6**

Ne consegue che né il principio della buona fede né il principio dell'affidamento impongono all'autorità fiscale di riconoscere il carattere privato della Villa \_\_\_\_\_ nel periodo fiscale litigioso e, quindi, di ammettere la deduzione forfetaria delle spese di manutenzione.

#### **E. 5**

Il ricorso in materia di imposta federale diretta è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.2. Il ricorso in materia di imposta cantonale è irricevibile . 1.1. Il ricorso in materia di imposta federale diretta è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 1'100.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presen \_\_\_\_\_ Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :