

TI_GERICHTE 80.2023.155 vom 14. Februar 2025

TI Tribunale d'appello, 2025-02-14, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.155

FR: TI_GERICHTE 80.2023.155 du 14 février 2025

IT: TI_GERICHTE 80.2023.155 del 14 febbraio 2025

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: fisioterapista, esercizio in immobile di sua proprietà, iscrizione immobile a bilancio, non registrazione costo locazione nel conto economico

Erwägungen

E. 1.1

Secondo gli articoli 17 cpv. 1 LT e 18 cpv. 1 LIFD, 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.

E. 1.2

Secondo gli art. 67 cpv. 1 LT e 58 cpv. 1 LIFD, applicabili per analogia alle persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente e che tengono una contabilità in buona e debita forma (art. 17 cpv. 4 LT e 18 cpv. 3 LIFD), l'utile netto imponibile delle persone giuridiche è determinato in base al saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente (lett. a), a cui vengono in particolare aggiunti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo del conto profitti e perdite e non destinati alla copertura di spese giustificate e riconosciute dall'uso commerciale, tra cui gli ammortamenti ed accantonamenti non giustificati dall'uso commerciale (lett. b) (cfr. sentenza TF 2C_520/2015 del 28.12.2015, consid. 3.1.).

E. 1.3

Il diritto fiscale si basa sul bilancio commerciale. Se stabilito nel rispetto delle norme legali applicabili, esso è infatti determinante anche per la definizione dell'utile imponibile (*Massgeblichkeitsprinzip*), fatta eccezione unicamente per le disposizioni correttive proprie al diritto tributario (sentenza TF 2C_520/2015 del 28 dicembre 2015, consid. 3.1; DTF 132 I 175 consid. 2.2, con riferimento a: Behnisch , *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, in: *Aktienrecht 1992-1997: Versuch einer Bilanz*, p. 21 ss.). In altri termini, il carattere vincolante dei conti annuali (art. 662 a CO; dal 1° gennaio 2013, art. 957 a CO) viene a cadere soltanto nella misura in cui gli stessi risultano in contrasto con regole imperative del diritto commerciale o vanno osservate norme fiscali che ne correggono le valutazioni (decisione TF 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: *StPS 24*, p. 100, consid. 2.1; Bernardoni/Bortolotto , *La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese*, 2ª ediz., Mendrisio 2010, p. 73 ss.; Locher , *Kommentar zum DGB*, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 2 ad art. 58 LIFD, p. 242; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , *Handkommentar zum DBG*, 3ª ediz., Zurigo 2016, n. 1 ad art. 58 LIFD, p. 883).

E. 2

LIFD, i contribuenti che esercitano un'attività lucrativa indipendente possono dedurre le spese aziendali e professionali giustificate (di medesimo tenore l'art. 26 LT), delle quali fanno parte anche gli accantonamenti e gli ammortamenti di cui agli art. 28 e 29 LIFD (sentenza TF 2C_937/2019 dell'8.6.2020, consid. 6.1.)

E. 2.1

Contestato, nel caso sub iudice, è l'accertamento operato dall'UT dell'utile dell'attività lucrativa indipendente esercitata dalla contribuente, ti _____. Gli insorgenti censurano le riprese effettuate dall'autorità fiscale ed in particolare i costi non riconosciuti legati al canone di locazione, agli ammortamenti e ai veicoli. L'UT, nelle proprie osservazioni, indica di aver stabilito l'utile aziendale partendo da una puntuale verifica della contabilità presentata e di aver scorporato i costi che erano di natura privata, rispettivamente quelli non ammessi, quali quelli relativi alla locazione dell'immobile commerciale, di proprietà della coniuge.

E. 2.2

Secondo l'art. 27 cpv. 1 e

E. 2.3

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le spese sono riconosciute dall'uso commerciale se sono legate in modo immediato e diretto (organico) con il guadagno conseguito. Ciò che può essere registrato in buona fede come costo secondo una valutazione commerciale deve essere considerato come riconosciuto dall'uso commerciale anche dal punto di vista fiscale. In questo contesto, è irrilevante se un'azienda avrebbe potuto fare a meno della spesa in questione e se tale costo fosse opportuno nell'ottica di una gestione aziendale razionale e orientata al profitto. Tuttavia, i costi che l'impresa ha sostenuto esclusivamente per il tenore di vita privato delle persone che vi partecipano (o di persone a loro vicine) non sono considerati spese riconosciute dall'uso commerciale. È inammissibile dal punto di vista fiscale contabilizzare tali spese come costi aziendali con il pretesto che si tratti di spese commerciali o di rappresentanza. Tutte le spese di un'impresa che vanno a beneficio della sfera privata del titolare sono considerate private. Nel caso di spese che sono in parte legate all'azienda e in parte alla sfera privata, è necessario suddividerle in una quota di spese per il conseguimento del reddito e in una quota privata (cfr. sentenza TF n. 2C_683/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 5.3 con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

E. 2.4

Nei costi computabili per l'uso dei locali che servono all'attività indipendente rientrano sia i costi di locazione per l'affitto di locali commerciali, sia le spese legate all'uso commerciale dei propri immobili. Le spese dei locali deducibili comprendono anche le spese accessorie quali le tasse e gli emolumenti (tassa sull'acqua, per le canalizzazioni, i rifiuti), i premi di assicurazione (ed in particolare quelli relativi allo stabile ed alla responsabilità civile), le spese effettive di manutenzione, di utilizzo e di amministrazione, come anche quelle per il riscaldamento, l'elettricità, il gas, le pulizie (Reich/Züger/Betschart, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 4 a ed., n. 24 ad art. 27 LIFD).

E. 3.1

Ora, nel caso che qui ci occupa, l'autorità fiscale, sulla base della contabilità presentata dalla contribuente ha ripreso – a ragione – i costi “affitto ufficio casa” ed i costi “affitti studio via Pestariso Agno”. Nel primo caso, la spesa non è giustificata dall'uso

commerciale, per il fatto che non si vede quale attività possa essere svolta al domicilio a _____, disponendo la contribuente di un immobile commerciale nel quale viene svolta l'attività; nel secondo caso, trattandosi di un immobile commerciale avrebbero potuto essere riconosciuti unicamente "gli interessi passivi dei capitali di terzi utilizzati per l'acquisto". Tali interessi passivi (relativi all'immobile di Agno) sono stati tuttavia dedotti dall'insieme dei redditi (e non nella contabilità aziendale).

E. 3.2.1

Quello che appare evidente, nel caso specifico, è che la contabilità appare lacunosa e non vi è una corretta attribuzione, nei beni aziendali, dell'immobile nel quale viene esercitata l'attività lucrativa indipendente. In effetti, secondo gli artt. 17 cpv. 2 LT e 18 cpv. 2 LIFD, la sostanza commerciale comprende tutti i valori patrimoniali che servono integralmente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente. Il criterio determinante per l'attribuzione di un immobile alla sfera del patrimonio aziendale o privato è dato dal suo utilizzo. Il fatto che l'immobile sia contabilizzato o meno o che l'azienda addebiti nei suoi conti un affitto a favore del titolare proprietario ha un'incidenza relativa (sentenza TF 2C_1083/2018 del 23 aprile 2019 consid. 4.1; Bernardoni/Bortolotto , La fiscalità dell'azienda, Mendrisio 2010, pp. 85-87).

E. 3.2.2

Nel caso che qui ci occupa, non viene messo in discussione neppure dai contribuenti che l'immobile di cui alla _____ sia di natura commerciale, poiché consiste in uno studio in cui viene esclusivamente svolta l'attività indipendente di _____ (cfr. anche scritto 22.5.2023 della contribuente), domiciliata a _____. L'autorità fiscale aveva espressamente richiesto a _____ di voler produrre il contratto di locazione. Con scritto del 22 maggio 2023, la contribuente indicava che non esistevano contratti di locazione, avendo preferito acquistare l'immobile, ma aggiungeva che " i costi per il sito dove svolgo l'attività professionale (...) sono dati dal debito ipotecario assunto (...) e dalle spese accessorie che vengono conteggiate dall'amministrazione del palazzo/parcheggi, spese _____ e spese rifiuti ". A sostegno delle spese in questione produceva la scheda contabile inerente il centro di costo " locazione/posteggi/riscaldamento/elettricità ". Tra le voci si annoverano le spese condominiali, le fatture dell' _____, gli importi per "affitto ufficio casa" (fr. 1'200.-) e " _____ " (fr. 21'600.-) e la tassa per i rifiuti, per un totale di fr. 29'161.55.

E. 3.2.3

Ora, ritornando alla censura dei ricorrenti si rileva che, essendo l'immobile di natura commerciale, lo stesso avrebbe dovuto essere inserito a bilancio negli attivi. Per la stessa ragione, non è per contro giustificata la registrazione dell'affitto nel conto economico quale costo. D'altra parte, se si volesse ipotizzare un contratto di locazione fra RI 2 e la ditta individuale _____, un importo corrispondente al costo iscritto nel conto economico della ditta dovrebbe essere dichiarato quale reddito della sostanza immobiliare della stessa contribuente. Dal profilo contabile, l'operazione sarebbe pertanto neutra. Motivo per il quale, a ragione, l'autorità fiscale ha depennato l'ipotetico costo legato alla locazione dell'immobile nel quale viene esercitata l'attività di fisioterapista. Per quanto concerne l'affitto di un locale al domicilio, come già indicato precedentemente, la spesa non è giustificata, in ragione dell'esistenza di un immobile già dedicato alla professione.

E. 4.1

Nel ricorso, sempre per quanto riguarda l'attività indipendente esercitata dalla contribuente, si lamenta la ripresa dei costi legati all'autovettura, ritenuta indispensabile per "recarsi al lavoro" da parte di .

E. 4.2.1

Nel conto economico, in merito ai costi per le autovetture, sono registrati costi di "leasing" per fr. 9'578.40, importo che corrisponde alla totalità del canone versato annualmente dalla ditta individuale al Concessionario _____ per l'autoveicolo _____. Secondo l'autorità fiscale non tutti i costi, fatti valere in contabilità dalla contribuente e legati all'autoveicolo, possono essere dedotti nei costi a conto economico.

E. 4.2.2

Per i costi dell'auto viene determinata, in maniera schematica, una quota privata, che rappresenta una spesa di mantenimento privato e non è deducibile. Tuttavia, le spese di viaggio tra casa e lavoro e le spese aggiuntive per i pasti fuori casa sono deducibili per ragioni di parità di trattamento con i lavoratori dipendenti, che possono dedurre anche tali spese, sebbene non costituiscano costi per il conseguimento del reddito in senso stretto (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 4 a ed., Zurigo 2023, n. 8 ad art. 27 LIFD, p. 579; Reich/Züger/Betschart , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 4 a ed., Basilea 2022, n. 12 ad art. 27 LIFD, p. 643 s.). Nel caso sub judice , la stessa contribuente afferma di non abbisognare del veicolo per la propria attività indipendente, non svolgendo alcuna attività al domicilio dei pazienti. Come giustamente rilevato dall'autorità fiscale nelle proprie osservazioni, sarebbe corretto attendersi la registrazione, nella contabilità, unicamente dei costi legati all'uso del veicolo parificabili a quelli di un lavoratore dipendente. L'autorità fiscale è stata oltremodo generosa nel concedere comunque, in parte come costo aziendale, anche la rata di leasing , in applicazione del Promemoria 1/2007 dell'AFC. Per il resto, tutti i costi legati all'autovettura sono stati correttamente ripresi, proprio perché la contribuente non necessita della stessa per la sua attività professionale.

E. 5.1

I ricorrenti censurano infine anche la ripresa sugli ammortamenti inerenti il mobilio ed i macchinari, predisposta dall'autorità fiscale, ritenuto come non fosse stata prodotta la tabella degli ammortamenti.

E. 5.2.1

Secondo l'art. 28 cpv. 1 LIFD e l'art. 27 cpv. 1 LT, gli ammortamenti degli attivi, giustificati dall'uso commerciale, sono ammessi nella misura in cui sono allibrati o, in caso di tenuta di una contabilità semplificata secondo l'articolo 957 capoverso 2 CO, figurano in speciali tabelle di ammortamento. Secondo l'art. 28 cpv. 2 LIFD e 27 cpv. 2 LT, in generale gli ammortamenti sono calcolati in funzione del valore effettivo dei singoli elementi patrimoniali oppure sono ripartiti in funzione della durata probabile d'utilizzazione dei singoli elementi. In linea di principio l'autorità fiscale ha il dovere di accertare la fattispecie ed ha quindi l'onere della prova (o l'obbligo di fornire le prove necessarie). Tuttavia la massima inquisitoria trova i propri limiti dall'obbligo di collaborazione dei contribuenti (sentenza 2C_972/2018 del 2.10.2019, consid. 10.1). Analogamente ai fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario, anche per gli ammortamenti l'onere della prova è a carico del contribuente (sentenza TF 2C_1001/2018 del 30.1.2020, consid. 2.1).

E. 5.2.2

Ora, l'UT, dopo aver verificato la contabilità prodotta dalla contribuente, ha richiesto la trasmissione della tabella indicante i valori – all'inizio ed alla fine del periodo fiscale – della sostanza fissa (macchinari e accessori, mobilio, veicoli). _____ ha risposto nello scritto del 22.5.2023 di non disporre di “nessuna tabella indicante i valori di sostanza fissa in quanto inutile per la mia attività di professionista nell'ambito della fisioterapia”. Nella decisione su reclamo, l'autorità fiscale, per quanto concerne gli ammortamenti operati sul mobilio ha ripreso gli importi di fr. 392.- e fr. 865.- sui “macchinari e accessori”.

E. 5.3.1

I tassi di ammortamento sugli attivi immobilizzati nelle aziende commerciali sono determinati dal «Promemoria A/1995 – Aziende commerciali», emanato dall'Amministrazione federale, che ammette due sistemi di calcolo degli ammortamenti. Il primo sistema di calcolo, quello sul valore di acquisto, è detto anche “lineare”, perché consiste nel suddividere la somma degli ammortamenti totali per il numero di anni di impiego; esso corrisponde alla svalutazione quando l'idoneità all'utilizzazione di un impianto diminuisce in modo omogeneo. Il secondo sistema, fondato sul valore residuo, è detto invece “regressivo” ed è indicato per quegli oggetti il cui valore d'uso viene influenzato in modo essenziale già dalla semplice messa in esercizio e diminuisce quindi in modo relativamente veloce; è pure applicabile se l'azienda deve fare i conti negli anni successivi con costi di manutenzione corrente fortemente crescenti. I contribuenti hanno la scelta fra ammortamenti uguali nel tempo, cioè i c.d. ammortamenti sul valore di acquisto, ed ammortamenti a regressione geometrica, cioè i c.d. ammortamenti sul valore contabile residuo. L'Amministrazione federale delle contribuzioni ha cercato di stabilire una relazione organica fra i due metodi di ammortamento. I tassi normali, riconosciuti per gli ammortamenti dal valore contabile residuo, devono dunque essere ridotti della metà per ammortamenti sul valore di acquisto (sentenza CDT n. 80.97.00166 del 23 marzo 1998 consid. 4.1 e dottrina citata).

E. 5.3.2

Per il fatto che la ricorrente non ha prodotto delle tabelle degli ammortamenti non si può stabilire quale sistema di calcolo abbia applicato. D'altronde, dalle schede contabili risulta unicamente il tasso di ammortamento applicato, ma non è noto a partire da quale valore sia stato intrapreso l'ammortamento. Supponendo che la contribuente abbia optato per il sistema dell'ammortamento sul valore contabile residuo, come suggerito dai tassi di ammortamento indicati nella scheda contabile presentata, l'autorità di tassazione ha stabilito le riprese fiscali, nella misura della differenza fra l'ammortamento calcolato sul valore contabile al 31.12.2020 e quello registrato nel conto economico della ditta individuale. Per quanto concerne i macchinari ed accessori, volendo ammettere un ammortamento del 30% sulla base del valore contabile di fr. 10'400.-, si stabilisce un ammortamento massimo consentito pari a fr. 3'120.-. Per tale motivo, in assenza di altre spiegazioni della contribuente, l'UT ha ripreso la differenza pari a fr. 865.-. Per quanto riguarda il mobilio, lo stesso era iscritto a bilancio al 31.12.2020 a fr. 15'600.-. Volendo ammettere un ammortamento del 25% sulla base del dato all'inizio del periodo fiscale si arriva ad un ammortamento massimo consentito pari a fr. 3'900.-, sicché a giusta ragione è stato ripreso l'importo di fr. 392.-. Anche su questo punto, la decisione dell'UT non presta il fianco a critiche.

E. 6

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste 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. 1'100.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'200.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il present Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II presidente: La cancelliera:

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