

3a Camera

# SENTENZA

del 15 maggio 2007

nella vertenza di diritto amministrativo

concernente imposta sul reddito cantonale

1. L'8 aprile 2004, ... cedeva al figlio ... a titolo di futura eredità la particella sopraedificata con una stalla/rimessa no. 1280, in località "..." sul territorio del Comune di ..., per un valore di stima di fr. 101'000.--. Ancora lo stesso anno, ossia il 22 dicembre 2004, ... trasferiva l'immobile nella propria società di pittura ... Nella dichiarazione d'imposta per l'anno 2004, i coniugi ... indicavano entrate derivanti da attività lucrativa indipendente per un ammontare di fr. 15'000.--. Non essendo stata introdotta all'autorità fiscale la documentazione relativa all'attività indipendente, le entrate di quest'ultima venivano stabilite d'ufficio a fr. 16'000.--. Dopo la deduzione da questo importo di oneri sociali per un ammontare di fr. 4'000.--, l'amministrazione imposte aggiungeva l'importo di fr. 36'000.-- per la cessione della particella no. 1280 al figlio. I contribuenti si opponevano immediatamente al provvedimento, adducendo di non aver conseguito alcun utile in relazione all'attività lucrativa indipendente dalla cessione della stalla/rimessa al figlio a titolo di futura eredità.
2. Con decisione 2 novembre 2006, l'amministrazione cantonale delle imposte respingeva il reclamo. L'immobile sarebbe stato acquistato nel 1997 per fr. 65'000.-- e da allora sarebbe sempre stato dichiarato fiscalmente come sostanza aziendale. Per procedere alla cessione al figlio, l'immobile avrebbe necessariamente dovuto essere trasferito dalla sostanza aziendale a quella privata. La differenza tra valore contabile e valore del trapasso costituirebbe pertanto un utile in capitale da attività lucrativa indipendente e come tale andrebbe aggiunto alle entrate di tale attività per l'anno in questione.

3. Nel tempestivo ricorso proposto al Tribunale amministrativo in data 1. dicembre 2006, ... chiedevano che solo l'importo di fr. 2'000.-- corrispondente agli ammortamenti concessi fino al 31 dicembre 2004 venisse computato come un utile in capitale da attività lucrativa indipendente e non l'importo di fr. 36'000.--. Per l'imposizione della differenza tra utile e ammortamenti cioè fr. 34'000.--, gli istanti chiedevano un rinvio dell'imposta, giusta l'art. 18 cpv. 3 della legge sulle imposte per il Cantone dei Grigioni (LIG). La cessione dell'immobile al figlio sarebbe avvenuta senza controprestazione in denaro, il ricorrente non sarebbe titolare di un'impresa di taglio boschi bensì svolgerebbe la propria attività solo saltuariamente e realizzerebbe con questa un reddito annuo alquanto limitato.
4. Nella propria presa di posizione, l'amministrazione cantonale delle imposte postulava la reiezione del ricorso. Avendo sottratto un valore patrimoniale dagli attivi dalla sostanza aziendale per destinarlo a scopi privati, i ricorrenti avrebbero formalmente operato un prelevamento privato imponibile in ragione della differenza tra il valore d'imputazione del bene immobiliare e il suo valore d'acquisto. Un'imposizione semplicemente in base agli ammortamenti effettuati non sarebbe possibile, non trattandosi di un trasferimento di sostanza fissa necessaria all'azienda, come dimostrerebbe il conseguimento di un maggior reddito da attività accessoria nel 2005 rispetto all'anno precedente. Inoltre l'imposizione in base ai soli ammortamenti non troverebbe applicazione, essendo stato il bene in oggetto trasferito dal figlio nella propria società di pittura e quindi alienato entro il termine limite di 5 anni.
5. Replicando, i ricorrenti consideravano l'immobile come facente parte della loro sostanza privata e non aziendale, avendo il marito già cessato l'attività principale indipendente nel 2004. Per il resto reputavano censurabile la tassazione secondo apprezzamento dopo aver introdotto un estratto bancario relativo a tale attività e aver ottenuto una proroga per l'introduzione di altri documenti. Criticabile sarebbe infine la presa in considerazione nell'attività aziendale del contratto leasing stipulato dalla moglie del contribuente, la quale svolgerebbe un'attività lucrativa dipendente.

6. Dal canto suo, l'amministrazione imposte contestava l'ammissibilità dell'estensione del petito nell'ambito della replica e le motivazioni a fondamento di tale censura. Il contratto leasing a nome della moglie non sarebbe comunque stato preso in considerazione nella sostanza aziendale. Per il resto, la convenuta ribadiva l'inoppugnabilità della tassazione operata anche volendo ritenere che l'attività principale del contribuente fosse cessata alla fine del 2003. Infatti, anche con la cessazione dell'attività non vi sarebbe automaticamente un trapasso della sostanza aziendale in quella privata, ma sarebbe ancora sempre necessaria una manifestazione di volontà riconoscibile per l'autorità fiscale.

#### **Considerando in diritto:**

1. Il 1. gennaio 2007 è entrata in vigore la nuova legge sulla giustizia amministrativa (LGA). Giusta la disposizione transitoria di cui all' art. 85 cpv. 2 LGA, le procedure pendenti al momento dell'entrata in vigore della presente legge vengono portate a termine dinanzi alla rispettiva istanza secondo il diritto precedente. Nell'evenienza, la decisione impugnata è stata prolata il 2 novembre 2006 ed il termine di ricorso scadeva il 4 dicembre 2006. Per questo alla presente vertenza vengono ancora applicate le disposizioni della legge sul Tribunale amministrativo (LTA).
2. Formalmente è d'obbligo precisare che la presente vertenza concerne unicamente le imposte cantonali e più precisamente l'importo di fr. 36'000.-- computato ai ricorrenti come utile di capitale e del quale gli istanti non riconoscono la legittimità in sede di ricorso che in ragione di fr. 2'000.--. Nel reclamo del 21 agosto 2006 infatti, i contribuenti contestavano esclusivamente "l'imposizione sul reddito di fr. 36'000.00 derivanti dalla cessione a futura eredità della stalla-deposito". Per quanto riguarda la tassazione operata d'ufficio per il reddito conseguito da attività lucrativa indipendente del marito, la decisione di tassazione è pertanto da tempo cresciuta incontestata in

giudicato, non avendo gli istanti contestato tale modo di procedere entro i perentori termini di reclamo.

3. a) Giusta l'art. 18 LIC, sono soggette all'imposta sul reddito tutte le entrate derivanti dall'esercizio di un'attività lucrativa indipendente (cpv. 1). Sono considerate entrate derivanti da attività lucrativa indipendente anche tutti gli utili in capitale ottenuti con l'alienazione, la realizzazione o la rivalutazione contabile della sostanza commerciale. Sono parificati all'alienazione il trasferimento di sostanza commerciale nella sostanza privata e lo spostamento intero o parziale dell'attività lucrativa fuori dalla Svizzera. Vengono considerate sostanze commerciali tutti i valori patrimoniali che servono del tutto o prevalentemente all'attività lucrativa indipendente (cpv. 2).
- b) I ricorrenti contestano già il carattere aziendale dell'immobile ceduto, ritenendolo un bene privato. La distinzione tra bene privato e bene aziendale non è sempre chiara e l'attribuzione di un bene specifico alla sfera privata piuttosto che a quella commerciale, e viceversa, non sempre è di facile attuazione, soprattutto qualora si tratti di beni alternativi, di quei beni cioè che non rientrano esclusivamente nell'una o nell'altra sfera di interessi (Reich, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommensteuerrecht, in SJZ, vol. 80, 1984, pag. 222; Känzig, Wehrsteuer, ad art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD, no. 151, pag. 362; inoltre, StE 1987 B 23.2 no. 4; StE 1996 B 23.2 no. 17, cons. 5). Dottrina e giurisprudenza distinguono tra sostanza aziendale necessaria e sostanza privata necessaria. La prima è costituita da beni economici che per caratteristiche e destinazione concreta appaiono necessari e indispensabili alla realizzazione dello scopo commerciale. La loro appartenenza al patrimonio aziendale si evince direttamente dalla destinazione e funzione loro conferita nell'azienda (ad es. macchinari, fabbricati ma anche debitori o creditori). Rientrano, invece, nel patrimonio privato tutti quei beni che sono destinati esclusivamente al fabbisogno privato (ad es. abiti, mobili, gioielli, immobili adibiti ad uso privato). Sono, di contro, beni alternativi e possono quindi essere assegnati sia alla sfera privata che a quella commerciale, tutte quelle cose, diritti o beni economici che a motivo della loro peculiarità e della loro destinazione non sono in connessione diretta

e immediata con il raggiungimento dello scopo aziendale, ma neppure appaiono destinati esclusivamente a coprire un fabbisogno privato (Reich, op. cit., p. 222 s.). Secondo costante giurisprudenza, l'assegnazione deve avvenire secondo criteri oggettivi, operando una valutazione e un apprezzamento dell'insieme delle condizioni e delle circostanze particolari. Determinante è la destinazione conferita al bene in questione nell'azienda. Di conseguenza è sempre considerato appartenere alla sostanza aziendale qualsiasi bene acquistato a scopi commerciali e che serve direttamente o indirettamente all'azienda (DTF 94 I 464; ASA 44 pag. 205; StE 1991 B 23.2. no. 9; Reich, op. cit., pag. 227, no. 5).

- c) Nell'evenienza, il contribuente svolgeva, almeno fino al 2004 per propria ammissione "dei lavori saltuari quale operaio indipendente nel ramo forestale" (vedi scritto di ricorso). L'attività svolta nel 2004 presso una ditta del vicino cantone veniva in sede giudiziaria qualificata come dipendente, per cui l'istante parte dal presupposto che non esistano più neppure dei redditi da attività lucrativa indipendente. La tesi non merita protezione. Nella dichiarazione d'imposta per il 2003, la stalla/rimessa era dai contribuenti stata dichiarata come sostanza aziendale e come tale era pure stata tassata. Per gli anni fiscali 2003 e 2004, i contribuenti dichiaravano dei proventi da attività lucrativa indipendente per un ammontare di fr. 11'000.--, rispettivamente fr. 15'000.--. Ne consegue che non può in questa sede essere posto in dubbio che per il periodo anteriore alla cessione dell'immobile al figlio il contribuente esercitava un'attività lucrativa a titolo indipendente e considerava la stalla/rimessa come immobile commerciale, che serviva del resto indubbiamente l'attività aziendale. La pretesa stando alla quale il trapasso dell'immobile dalla sostanza commerciale a quella privata sarebbe avvenuto prima della cessione al figlio non trova pertanto alcun riscontro negli atti. Del resto se ciò fosse avvenuto già nel 2003, l'imposizione qui in questione sarebbe stata semplicemente anticipata, ma in ogni caso non avrebbe potuto avvenire senza conseguenze fiscali come sembrano pretendere i contribuenti e questo per i motivi che seguono.

- d) Come è stato esposto in precedenza, la LIG prevede espressamente che il trasferimento dalla sostanza aziendale a quella privata sia soggetto all'imposta, non da ultimo per poter tassare le riserve occulte dell'oggetto facente parte della sostanza aziendale trasferito nella sostanza privata. Per questo, dal momento che un singolo attivo aziendale viene sottratto all'esercizio aziendale per destinarlo a scopi privati, si è in presenza di un prelevamento privato (Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, pag. 63). Per chi tiene una contabilità il prelevamento a scopo privato va indicato in modo riconoscibile nei libri contabili. Se il contribuente non tiene una contabilità il prelevamento deve essere altrimenti riconoscibile, per esempio tramite una chiara dichiarazione all'autorità fiscale o con la creazione di una fattispecie che permetta chiaramente di concludere ad un prelevamento privato. In ogni caso un prelevamento non può avvenire di nascosto (StE 1995 B 23.2 no. 15). Dopo il trasferimento nella sostanza privata, è in principio irrilevante la destinazione che il contribuente intende fare della sostanza trasferita, per cui anche una donazione senza pertanto controprestazione in denaro nulla cambia a questa concezione. In principio, la donazione di singoli valori patrimoniali aziendali, in quanto negozio giuridico della sfera privata del singolo, costituisce un tipico prelevamento privato, benché i beni donati escano dalla sostanza privata del contribuente senza controprestazione. La cessione a titolo di futura eredità è in questo caso equiparata alla donazione (Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, pag. 125). Ne consegue che per poter cedere l'immobile al figlio a titolo di futura eredità era previamente indispensabile che il bene passasse dalla sostanza aziendale a quella privata del contribuente. Il trasferimento di sostanza commerciale in sostanza privata è però equiparato all'alienazione giusta quanto previsto all'art. 18 cpv. 2 LIG e sottostà pertanto all'imposta sugli utili in capitale.
4. Se immobili della sostanza fissa necessaria all'azienda vengono trasferiti nella sostanza privata senza successiva alienazione, gli utili sono imponibili come reddito soltanto nella misura cui in precedenza erano stati ammessi degli ammortamenti. Se questi immobili vengono alienati dal contribuente o dal suo successore entro cinque anni, l'utile è soggetto all'imposta sul reddito. Sono

parificate all'alienazione tutte le fattispecie elencate all'art. 42 cpv. 2 (art. 18 cpv. 3 LIG). Giusta questo disposto, il trasferimento di fondi nella sostanza commerciale è parificato all'alienazione (art. 42 cpv. 2 lett. b LIG). Gli istanti chiedono che venga loro imputato solo il valore degli ammortamenti ammessi e pari a fr. 2'000.--. Anche questa tesi non può essere protetta. A prescindere dal fatto che i ricorrenti non sono in grado di comprovare degli ammortamenti dell'entità di quanto preteso, dopo il trasferimento nella sostanza privata dell'immobile commerciale nei diritti del contribuente subentrava il figlio. Quest'ultimo, alienava però l'immobile otto mesi dopo, avendo trasferito tale bene privato nella società di pittura che aveva nel frattempo creato. Anche in questo caso il trasferimento dalla sostanza privata in quella commerciale è considerato come un'alienazione ai sensi dell'art. 42 cpv. 2 lett. b LIG. Ne consegue che il periodo di blocco di 5 anni per poter applicare un'imposizione solo in base agli ammortamenti non è stato ossequiato e che pertanto non si giustifica alcuna eccezione al principio generale dell'imposizione degli utili in capitale dopo il trasferimento operato. Considerata l'inosservanza del termine di cinque anni non si giustifica più l'esame della questione di sapere se l'immobile in oggetto appartenesse alla sostanza fissa necessaria dell'azienda o meno, benché non sussistano motivi per dubitare delle conclusioni della parte convenuta.

5. Secondo l'art. 6 dell'ordinanza d'esecuzione della legge sulle imposte per il Cantone dei Grigioni (OELIG), viene considerato utile di capitale ai sensi dell'art. 18 cpv. 2 LIG la differenza tra il valore dell'imposta sul reddito e quello del ricavo oppure del valore venale al momento della realizzazione o del trasferimento nella sostanza privata. I valori nell'evenienza presi in considerazione dell'autorità fiscale non vengono dagli istanti espressamente contestati e meritano pertanto piena conferma. La cessione a titolo di futura eredità è avvenuta in base ad un valore di stima dell'immobile di fr. 101'000.--. L'acquisto dello stesso era avvenuto nel 1997 al prezzo di fr. 65'000.--. La differenza tra questi due importi, a sapere fr. 36'000.--, rappresenta pertanto un utile in capitale da attività lucrativa indipendente imponibile.

6. In conclusione il ricorso deve essere integralmente respinto e meritano in questa sede protezione la decisione di tassazione del 21 luglio 2006 e la rispettiva decisione su reclamo del 2 novembre 2006. L'esito della controversia giustifica l'accollamento delle spese occasionate dal presente procedimento alla parte ricorrente (art. 75 LTA).

**Il Tribunale decide:**

1. Il ricorso è respinto.

2. Vengono prelevate

- una tassa di Stato di	fr.	1'500.--
- e le spese di cancelleria di	fr.	238.--
totale	fr.	<u>1'738.--</u>

il cui importo sarà versato da ... entro trenta giorni dalla notifica della presente decisione all'Amministrazione delle finanze del Cantone dei Grigioni, Coira.