

BGer 2C 1037/2016 vom 24. August 2017

Bundesgericht, 2017-08-24, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1037_2016

FR: TF 2C 1037/2016 du 24 août 2017

IT: TF 2C 1037/2016 del 24 agosto 2017

Regeste

Imposta federale diretta | Finanze pubbliche & diritto tributario

Erwägungen

E. 1

L'impugnativa concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna eccezione prevista dall' art. 83 LTF ed è diretta contro una decisione finale (art. 90 LTF) resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF). Essa è stata presentata nei termini dai destinatari del giudizio contestato (art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (al riguardo, cfr. anche l' art. 146 LIFD).

E. 2.1

Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF); nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate. Occorre quindi spiegare in cosa consiste la lesione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245 seg.). Rispettate le condizioni che prescrive l' art. 42 cpv. 2 LTF , il Tribunale federale applica comunque il diritto federale d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF) e può accogliere o respingere un ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati o su cui si è fondata l'autorità precedente (DTF 133 II 249 consid. 1.4.1 pag. 254). Esigenze più severe valgono invece in relazione alla violazione di diritti fondamentali; essa va infatti motivata con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254).

E. 2.2

Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF); può scostarsene solo se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove agli atti (DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560; sentenza 2C_959/2010 del 24 maggio 2011 consid. 2.2). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF). A meno che non ne dia motivo la decisione impugnata, il Tribunale federale non considera infine fatti o mezzi di prova nuovi (art. 99 cpv. 1 LTF ; DTF 133 IV 343 consid. 2.1 pag. 343 seg.).

E. 2.3

Il gravame è solo in parte conforme ai requisiti in materia di motivazione indicati. Nella misura in cui non li rispetta - poiché si limita ad esempio a lamentare una carente

motivazione del giudizio impugnato senza motivare compiutamente la critica in questione (art. 106 cpv. 2 LITF) - esso non può pertanto essere approfondito oltre. Dato che non vengono messi validamente in discussione - con una motivazione conforme all' art. 106 cpv. 2 LTF , che ne dimostri un accertamento arbitrario e che indichi perché sarebbero date le condizioni previste dall' art. 97 cpv. 1 LTF per una loro rettifica -, i fatti che emergono dal giudizio impugnato vincolano nel contempo il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 133 II 249 consid. 1.2.2 pag. 252; sentenze 2C_550/2015 del 1° ottobre 2015 consid. 4.2.1 e 2C_539/2014 del 23 ottobre 2014 consid. 6.2.1). In effetti, dimostrati non sono neanche gli estremi per produrre rispettivamente chiedere l'assunzione di nuove prove (art. 99 cpv. 1 LTF ; sentenza 2C_498/2015 del 5 novembre 2015 consid. 2.4). Neppure esaminabili sono infine le censure rivolte ancora contro la decisione di tassazione e su reclamo, poiché tema del ricorso può essere soltanto la sentenza dell'istanza precedente (DTF 134 II 142 consid. 1.4 pag. 144).

E. 3

Oggetto della procedura è il trattamento fiscale dell'utile ricavato dalla vendita della particella zzz RFD del Comune di X._____.

E. 3.1

Pronunciandosi sul ricorso davanti ad essa interposto, la Camera di diritto tributario ha riassunto i termini della contesa in questo modo: "I ricorrenti ritengono che il mapp. zzz RFD di X._____ non facesse parte del patrimonio commerciale della società in nome collettivo F._____ (nella quale A._____ è entrato a far parte in ragione di ½ a seguito del decesso del padre G._____ nel 2006), posto come tale fondo sarebbe sempre stato estrinseco alla società in nome collettivo poiché mai utilizzato a fini commerciali, e nel 2002 il terreno in questione sarebbe stato "espropriato" dalla part. yyy RFD X._____. In tal senso, secondo gli insorgenti, l'utile ricavato dalla vendita del mappale zzz RFD X._____ non sarebbe imponibile quale reddito da attività indipendente, poiché realizzazione di sostanza privata".

E. 3.2

Richiamati gli art. 10, 16 e 18 LIFD , essa ha poi rilevato che la natura commerciale del fondo in questione andava invece confermata.

E. 3.2.1

Nel giudizio querelato, la Camera di diritto tributario ha indicato innanzitutto quanto segue: che dal registro di commercio si evince che lo scopo della società in nome collettivo C._____ (fino al... marzo 2006) e F._____ (fino alla liquidazione) era la conduzione di un ristorante; che nel bilancio della società in nome collettivo relativo al 1991 e 1992 figura tra gli attivi il mappale yyy, con un valore di fr. 534'946.--; che il 27 dicembre 2002 G._____ (per ½) e la comunione ereditaria fu E._____ composta da H._____ e I._____ (per l'altro ½) hanno presentato a registro fondiario un'istanza di iscrizione di frazionamento della particella yyy (originariamente di mq www) a seguito della quale è stato creato il mappale zzz (di mq vvv) e il primitivo mappale yyy è divenuto di mq uuu; che, con verbale del 7 aprile 2005, firmato dai soci dell'allora società, è stata confermata la natura aziendale del mappale yyy; che nei bilanci della società relativi ai periodi fiscali 2012 e 2013 figura agli attivi - nella sostanza fissa - l'immobile particella yyy, sempre al valore originario di fr. 534'946.--; che gli immobili yyy e zzz sono stati venduti il 2 aprile 2013 allo stesso acquirente e che dal conto economico della società in nome collettivo per il

2013 emerge un ricavo straordinario di fr. 1'095'056.--.

E. 3.2.2

Ciò detto e ricordato che, finché l'utile in capitale non viene assoggettato all'imposta sul reddito, un immobile rimane nella sostanza commerciale, rispettivamente che la prova di un passaggio dalla sostanza commerciale a quella privata di un bene spetta al contribuente, i Giudici ticinesi hanno poi aggiunto: che, anche dopo la presentazione dell'istanza di frazionamento dell'originario mappale yyy RFD X. _____, nei bilanci della società il mappale yyy RFD ha mantenuto lo stesso valore (fr. 534'946.--), indicato per il fondo yyy RFD quando ancora lo stesso aveva una metratura di www mq; che, nonostante il numero del nuovo fondo non sia stato riportato a bilancio, dagli atti non si evince che il mappale zzz RFD sia passato nella sostanza privata; che, benché gliene incombesse l'onere, il contribuente non ha apportato nessuna prova che l'estrazione dalla contabilità di parte dell'originario mappale yyy sia stata imposta, trattandosi comunque del passaggio di un bene dalla sostanza commerciale a quella privata.

E. 3.2.3

Proceduto anche a queste ulteriori constatazioni di fatto, la Corte cantonale ha quindi concluso: che l'imposizione delle riserve occulte relative al mappale zzz non è mai intervenuta, per la semplice ragione che essa presuppone che l'autorità fiscale venga a conoscenza del trasferimento nella sostanza privata, cosa che non si è mai verificata; che gli immobili yyy e zzz RFD sono stati venduti il... aprile 2013 allo stesso acquirente e che, di fatto, le riserve occulte sull'intera superficie alienata sono state realizzate solo a quel momento; che mal si comprende inoltre la tesi del ricorrente, peraltro non documentata, secondo cui, per mappale yyy RFD bisognava fin dall'inizio solo intendere la superficie su cui sorgono gli edifici (ossia quella che ha mantenuto il yyy RFD anche dopo il frazionamento).

E. 4.1

All'imposta sul reddito sottostà la totalità dei proventi periodici e unici, fatta eccezione per gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata (art. 16 cpv. 1 e 3 LIFD ; DTF 139 II 363 consid. 2.1. pag. 365 seg.). 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 (art. 18 cpv. 1 LIFD). Dei proventi da attività indipendente fanno parte anche tutti gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di elementi della sostanza commerciale. Il trasferimento di questi elementi nella sostanza privata è equiparato all'alienazione. La sostanza commerciale comprende tutti i valori patrimoniali che servono integralmente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente (art. 18 cpv. 2 LIFD).

E. 4.2

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 (DTF 133 II 420 consid. 3.3 pag. 422; 120 Ia 349 consid. 4c/aa pag. 354

seg.; sentenza 2C_41/2016 del 25 aprile 2017 consid. 5.2). 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 (MARTIN ARNOLD, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, pag. 280 seg.).

E. 4.3

La volontà del contribuente si esprime principalmente nel trattamento contabile dell'oggetto. Nella misura in cui non venga definito a chiare lettere come sostanza privata e i costi rispettivamente i ricavi ad esso relativi non vengano registrati a parte, l'iscrizione a bilancio di un bene costituisce per giurisprudenza un indizio importante della sua appartenenza alla sostanza commerciale, che può essere difficilmente confutato. Sulla base della sua funzione tecnico-economica un oggetto può però costituire sostanza commerciale indipendentemente dall'iscrizione a bilancio. Di rilievo è infine anche la qualità stessa della contabilità (sentenze 2C_41/2016 del 25 aprile 2017 consid. 5.3 e 2C_308/2016 del 9 dicembre 2016 consid. 3.4 con ulteriori rinvii). 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 (sentenze 2C_156/2015 del 5 aprile 2016 consid. 2.2.7; 2C_1273/2012 del 13 giugno 2013 consid. 2.3 e 2C_802/2012 dell'8 gennaio 2013 consid. 2.2, in: StE 2013 B 23.2 n. 42, StR 68/2013 pag. 222). 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 (DTF 133 II 420 consid. 3.3 dal quale risulta anche che per gli immobili va in principio svolto un raffronto tra i ricavi ottenuti con l'una e con l'altra parte; MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Zweifel/Beusch [editori], Kommentar DBG, 3a ed. 2017, n. 43 segg. ad art. 18 LIFD ; YVES NOËL, in: Noël/Aubry Girardin [editori], Commentaire LIFD, 2a ed. 2017, n. 65 ad art. 18; FELIX RICHNER/WALTER FREI/ STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3a ed. 2016, n. 107 ad art. 18; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, n. 146 segg. ad art. 18 LIFD).

E. 4.4

Nel valutare se un bene rientra nella sostanza di una società di persone o di un socio bisogna distinguere. Innanzitutto, va ricordato che una società di persone non costituisce un soggetto fiscale indipendente (art. 10 cpv. 1 LIFD) di modo che, da un punto di vista fiscale non esiste - in relazione all'imposizione - sostanza commerciale della società, bensì solo sostanza commerciale dei singoli soci. Questo trattamento per trasparenza, relativo alla questione del soggetto fiscale, avviene tuttavia solo in un secondo tempo. In un primo tempo, dev'essere infatti determinato se un bene vada o no imputato alla società (SILVIA HUNZIKER/JSABELLE MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [editori], op. cit., n. 3

seg. ad art. 10 LIFD). In questo contesto, la contabilità riveste un rilievo qualificato; dato che la messa a bilancio di un bene appartenente alla sostanza privata di un socio è vietata, la registrazione di un oggetto nella contabilità di una società di persone conduce infatti a concludere che la stessa ne è proprietaria (MADELEINE SIMONEK, *Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers*, 1994, pag. 43; sentenze 2C_41/2016 del 25 aprile 2017 consid. 5.4; 2A.228/2006 del 28 novembre 2006 consid. 2 e 2A.168/1998 del 3 settembre 1999 consid. 2b/aa con rinvii). Nel contempo, occorre considerare che il patrimonio sociale di una società di persone serve in maniera illimitata a soddisfare i creditori sociali (per quanto riguarda la società in nome collettivo, cfr. l' art. 570 CO), di modo che i suoi beni hanno sempre un fine commerciale immanente, poiché servono alla società come substrato. Per questa ragione, essi vanno di principio considerati come sostanza commerciale (sentenze 2C_41/2016 del 25 aprile 2017 consid. 5.4 e 2A.401/1993 del 1° settembre 1995 consid. 3) e devono essere attribuiti - nel secondo passo descritto - alla sostanza commerciale del contribuente. Ad altra conclusione occorre solo giungere se, nonostante l'appartenenza formale alla sostanza commerciale, un oggetto serva esclusivamente per usi privati.

E. 5

Anche davanti al Tribunale federale, i ricorrenti sostengono che la parte dell'originario mappale yyy divenuta nel 2002 mappale zzz a seguito di parcellizzazione sia sempre stata "estrinseca" alla società in nome collettivo. In questo contesto, considerano infatti pacifico che la "precisa" indicazione utilizzata nei bilanci "immobile part. yyy" vada intesa non già come ha fatto dalla Corte cantonale, che ha compreso con tale dicitura tutta l'originaria particella yyy, bensì secondo l'"intenzione" "degli aventi diritto", che volevano con questa formula indicare solo una parte del mappale.

E. 5.1

La questione di come comprendere la dicitura "immobile part. yyy" contenuta nei bilanci degli anni 1991 e 1992 della società in nome collettivo fondata nel 1990 da G._____ e E._____ riguarda l'apprezzamento delle prove. Per dimostrare l'arbitrio della lettura datane dalla Corte cantonale non basta quindi presentarne un'altra, come in sostanza fanno i ricorrenti; occorre invece dimostrare che il ragionamento contenuto nel giudizio impugnato è manifestamente insostenibile, gravemente lesivo di una norma o di un principio giuridico indiscusso, o in contraddizione urtante con il sentimento di giustizia ed equità (DTF 133 I 149 consid. 3.1 pag. 155; 132 III 209 consid. 2.1 pag. 211; sentenza 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.4).

E. 5.2

Sia come sia, l'arbitrio non è dato. Al contrario. Quella della Corte cantonale è infatti l'unica lettura della formula "immobile part. yyy" che risulta lecito fornire. In effetti, è vero che nel 1991 e nel 1992, quando sono stati allestiti i primi bilanci della società, trovava applicazione l'art. 21 cpv. 1 lett. d del decreto federale del 9 dicembre 1940 concernente la riscossione di un'imposta federale diretta (DIFD) e vigeva ancora il metodo della divisione del valore ("Wertzerlegungsmethode"; "méthode du partage de la valeur"), che permetteva di attribuire alla sostanza commerciale solo quella parte di un oggetto che serviva effettivamente a tale scopo (sentenza 2A.700/2004 del 26 maggio 2005 consid. 4.4.1). Altrettanto vero è però che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, proprio in presenza di una società in nome collettivo la suddivisione di un unico immobile tra sostanza

commerciale e sostanza privata non era affatto permessa e questa possibilità - su cui si basa la tesi degli insorgenti - va quindi esclusa anche nel caso che ci occupa (sentenze 2A.401/1993 del 1° settembre 1995 consid. 5 e 2A.66/1988 del 7 febbraio 1989 consid. 2; MARKUS REICH, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, SJZ 1984, pag. 211 segg., 229; promemoria dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 23 luglio 1969 pubblicato in ASA 38 pag. 128 segg. [in versione tedesca e francese]).

E. 5.3

Preso atto dei fatti accertati dai Giudici ticinesi (art. 105 cpv. 1 LTF), da cui risulta che il valore di fr. 534'946.-- indicato a bilancio nel 1991 e nel 1992 in corrispondenza della voce "immobile part. yyy" è rimasto poi sempre il medesimo, tant'è che questa cifra figurava ancora nei bilanci 2012 e 2013, occorre nel contempo concordare con la Corte cantonale che un passaggio dalla sostanza commerciale alla sostanza privata del nuovo mappale yyy e del mappale zzz, componenti in precedenza l'originaria particella yyy, non era al momento della loro alienazione ancora intervenuto. Appurato, da un lato, che fin dagli inizi degli anni '90 l'originaria particella yyy faceva interamente parte della sostanza commerciale, perché una diversa soluzione neppure era permessa (precedente consid. 5.2); constatato, d'altro lato, che il valore indicato a bilancio nel 1991 e nel 1992 è rimasto invariato anche nel seguito, ovvero dopo il cambiamento di regime intervenuto nel 1995 con l'entrata in vigore della legge sull'imposta federale diretta (precedente consid. 4.3) e anche dopo la parcellizzazione del mappale (avvenuta nel 2002), e si ritrova nella contabilità del 2012 e del 2013 della società, spettava del resto ai ricorrenti dimostrare il contrario, ciò che in concreto non hanno fatto. Come pertinentemente indicato anche dalla Camera di diritto tributario, stabilita l'appartenenza di un bene alla sostanza commerciale - come nel caso in esame, dove la stessa risulta di fatto accertata fin dal 1991 - la prova del suo passaggio alla sostanza privata non compete in effetti all'autorità fiscale bensì al contribuente (sentenze 2C_415/2012 del 2 novembre 2012 consid. 4.3 e 2A.105/2007 del 3 settembre 2007 consid. 5.2).

E. 5.4

Già per le ragioni che precedono, la conclusione alla quale è giunta la Camera di diritto tributario in merito al trattamento fiscale dei proventi relativi alla particella zzz va pertanto condivisa e il giudizio impugnato confermato.

E. 6

In base ad una lecita (parziale) sostituzione dei motivi indicati dalla Corte cantonale (precedente consid. 2.1), il ricorso dev'essere quindi respinto, poiché infondato. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e vengono poste a carico dei ricorrenti, in solido (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF). Non si assegnano ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

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