

# TI\_GERICHTE 80.1995.124 vom 11. Oktober 1996

TI Tribunale d'appello, 1996-10-11, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.1995.124\\_d19961011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1995.124_d19961011)

FR: TI\_GERICHTE 80.1995.124 du 11 octobre 1996

IT: TI\_GERICHTE 80.1995.124 del 11 ottobre 1996

## Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

## Erwägungen

### E. 1.1

\_\_\_\_\_ svolge da anni attività di imprenditore nell' ambito del commercio d'immobili ed è alla testa del \_\_\_\_\_. Non avendo presentato né la dichiarazione d'imposta né i relativi allegati, veniva affidato l'incarico all'Ispettorato fiscale di effettuare una verifica sui redditi conseguiti negli anni dal 1985 al 1988; l' Ufficio di tassazione in data 15 giugno 1992 definiva con il contribuente il reddito imponibile nei periodi fiscali IC/IFD 1987-88 e 1989-90 in fr. 470'000.-- di media annua. La tassazione IC/IFD 1989-90 veniva notificata a \_\_\_\_\_ il 25 ottobre 1993 e cresceva incontestata in giudicato.

### E. 1.2

Anche per il periodo fiscale IC/IFD 1991-92 e 1993-94 \_\_\_\_\_ non presentava la dichiarazione d'imposta né tanto meno la contabilità. L' Ufficio di tassazione disponeva quindi una nuova verifica fiscale, che consentiva sostanzialmente di accertare tra l'altro il reddito aziendale, fatti salvi gli aspetti di cui si dirà in seguito, come pure quello della sostanza. Le notifiche di tassazione di questi due periodi si fondano quindi sostanzialmente sul rapporto di verifica dell' 8 febbraio 1995. Nella notifica di tassazione IC/IFD 1991-92, intimata il 20 febbraio 1995, l'imponibile veniva definito in fr. 4'651'298.-- di media annua; in quella del periodo fiscale successivo, intimata il 13 marzo 1995, in fr. 2'593'770.--. A seguito dei reclami presentati dalla \_\_\_\_\_ in rappresentanza di \_\_\_\_\_, l'imponibile dei due periodi veniva lievemente ridotto, quello del periodo IC/IFD 1991-92 a fr. 4'435'514.-- e quello del periodo successivo a fr. 2'377'986.-- (cfr. decisione su reclamo del 6 giugno 1995). Importa rilevare che detti imponibili includono, in entrambi i periodi, un reddito aziendale annuo medio di fr. 2'800'000.--, comprensivo del reddito scaturito dalla vendita di 2'000 azioni della \_\_\_\_\_, che \_\_\_\_\_ ha ceduto alla \_\_\_\_\_, società da lui controllata per il tramite di due società holding, di cui detiene l'intero pacchetto azionario. L' Ufficio di tassazione giustificava l'imposizione di questa particolare cessione con la teoria della trasposizione. Importa inoltre rilevare che l'autorità di tassazione non ammetteva la deduzione delle perdite, che il contribuente affermava d'aver subito nell'ambito dell'operazione che l'aveva condotto a acquistare una parte maggioritaria del pacchetto azionario della \_\_\_\_\_ e in un secondo tempo anche della \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_. Secondo l' Ufficio di tassazione, il contribuente non avrebbe mai dichiarato personalmente né la partecipazione \_\_\_\_\_ né la partecipazione \_\_\_\_\_ né

eventuali crediti da lui vantati nei confronti di queste due società. Le richieste d'informazione relative allo sviluppo del conto correntisti della \_\_\_\_\_ sarebbero rimaste senza risposta, poiché la società non avrebbe mai messo a disposizione il dettaglio dei propri correntisti. Giova al riguardo riportare testualmente la motivazione adottata dall' Ufficio di tassazione nella decisione su reclamo: " Le partecipazioni \_\_\_\_\_ note alle autorità fiscali sono quelle dichiarate da varie società facenti parte del gruppo \_\_\_\_\_: dalla \_\_\_\_\_ holding dalla \_\_\_\_\_ holding dalla \_\_\_\_\_ e, prima dello scioglimento, dalla \_\_\_\_\_ holding " \_\_\_\_\_ " e dalla \_\_\_\_\_ holding " \_\_\_\_\_ ". Queste ultime, ancora al 31.12.1990, dopo la cessione al "portatore" delle loro partecipazioni vantano crediti verso i correntisti per oltre 3 milioni di franchi. Persino le attestazioni fornite in sede di reclamo e riguardanti eventuali rinunce del contribuente a favore della \_\_\_\_\_ non trovano un riscontro puntuale nei conti della società stessa. Al riguardo è significativa l'importante operazione di risanamento effettuata dall'assemblea degli azionisti del 17 febbraio 1992. A seguito delle deliberazioni di tale assemblea il capitale della \_\_\_\_\_ è stato ridotto da fr. 15'000'000.- a fr. 6'000.000.- mediante una riduzione del valore nominale delle azioni da fr. 1'000.- a fr. 400.- ed è poi stato riportato immediatamente da fr. 6'000'000.- a fr. 15'000'000.- con compensazione di un credito dei correntisti. Orbene, tutto il peso di quest'ultima operazione è stato sopportato dalla \_\_\_\_\_, la quale, stranamente, ha sempre esposto un credito nei confronti del correntista e non nei confronti della \_\_\_\_\_. Ci si può chiedere se anche questa operazione, nella misura in cui il rischio è stato sopportato al 100% dalla \_\_\_\_\_, non costituisca una prestazione valutabile in denaro a persone vicine. Infatti negli anni 1992 e 93 la \_\_\_\_\_ ha contabilizzato ben oltre 6'000'000.-- di franchi di ammortamenti sulla partecipazione \_\_\_\_\_. L' Ufficio di tassazione faceva nondimeno astrazione dall'imporre al contribuente una prestazione valutabile in denaro in mancanza di indicazioni precise sulle azioni \_\_\_\_\_ possedute a titolo personale dal contribuente e sui crediti personalmente vantati nei confronti della \_\_\_\_\_.

### **E. 1.3**

L' Ufficio di tassazione segnalava inoltre all'Ufficio procedure speciali l'eventualità di una sottrazione d'imposta per il periodo fiscale 1989-90. Dall'esame dei tabulati contabili degli esercizi 1985-90 della \_\_\_\_\_ sarebbe infatti emerso che \_\_\_\_\_ ha beneficiato a partire dal 1987 di numerose e consistenti note di credito su alcune operazioni immobiliari, nel 1987 per fr. 731'155.-- e nel 1988 per fr. 268'750.-- (cfr. rapporto di verifica dell' 8 febbraio 1995). Ne scaturiva l'apertura di un procedimento per recupero e sottrazione d'imposta, conclusosi con due decisioni del 6 giugno 1995, mediante le quali la Divisione delle contribuzioni, Ufficio procedure speciali, stabiliva, tanto per l'IC che per l'IFD, l'importo sottratto, conformemente alle risultanze della verifica, in fr. 499'952.-- di media annua, fissando nel contempo la multa in una volta l'imposta sottratta.

### **E. 2.1**

Con tempestivo ricorso del 27 giugno 1995 \_\_\_\_\_, valendosi dell'assistenza della \_\_\_\_\_, chiede la riforma delle tassazioni IC/IFD 1991-92 e 1993-94 e, conseguentemente, la deduzione delle perdite sopportate nell'operazione \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_. Invita inoltre la Camera ad accertare presso l'autorità fiscale federale l'omogeneità dell'

applicazione della teoria della trasposizione, con la quale l'autorità di tassazione giustifica l'imposizione del guadagno conseguito con la cessione delle azioni della \_\_\_\_\_ alla \_\_\_\_\_, asserendo, con riferimento ad uno studio di \_\_\_\_\_ (Schweizer Treuhänder, 4/1995, p. 267), che la prassi dei cantoni tenderebbe negli ultimi anni a favorire il contribuente. Dopo aver esposto il ruolo svolto da \_\_\_\_\_ alla testa del Gruppo \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, il patrocinatore del ricorrente espone dettagliatamente le ragioni, i termini e le difficoltà dell'operazione \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_, che ha prodotto ingenti perdite, precisando che la questione della loro deducibilità non ha nulla a che vedere con la procedura di tassazione, segnatamente con l'accertamento dei redditi imponibili. Rileva inoltre che, se \_\_\_\_\_ è per l'autorità fiscale un operatore immobiliare professionale, titolare di un'impresa individuale, egli soggiace all'obbligo di tenere la contabilità, con la conseguenza che tutte le partecipazioni da lui detenute devono essere considerate, quindi anche l'operazione \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_. Di nessun rilievo sarebbe il fatto che, per ragioni di strategia del gruppo, alcune azioni non siano detenute personalmente da \_\_\_\_\_ ma da società del suo gruppo. Con riferimento al carattere aziendale delle partecipazioni il ricorrente richiama la sentenza di questa Camera in RDAT 1993 II 382, sottolineando inoltre la contraddittorietà delle motivazioni addotte dall'UT per negare la deduzione delle perdite. In sede di verifica fiscale era infatti stata questione della prova dell'effettiva titolarità della partecipazione da parte di \_\_\_\_\_. Successivamente, in sede di reclamo, invece, la deduzione delle perdite era stata negata adducendo la natura privata di questa partecipazione, come d'altronde era avvenuto per la partecipazione (pacchetto azionario) della \_\_\_\_\_, in quanto risultante dall'elenco titoli.

## **E. 2.2**

Con un ulteriore tempestivo ricorso del 27 giugno 1995 \_\_\_\_\_, valendosi sempre dell'assistenza della \_\_\_\_\_, chiede l'annullamento della decisione in materia di recupero e sottrazione d'imposta. Fa osservare, innanzi tutto, che la tassazione del biennio 1989-90 è stata preceduta da una verifica fiscale in loco, nella quale l'autorità di tassazione aveva avuto a disposizione tutta la documentazione contabile del ricorrente (contratti, fatture, note spese, ecc.) e che l'utile era stato definito di comune accordo per l'IC in fr. 470'000.--. D'altra parte, prosegue il ricorrente, il rapporto \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ avrebbe dovuto in ogni caso focalizzare l'attenzione dell'ispettore, poiché nel quadriennio 1985-1988 i costi degli immobili venduti superavano i cinquanta milioni di franchi. Nel merito il ricorrente contesta l'esistenza delle asserite note di credito e la concessione di sconti. Gli importi riportati nella diffida del 21 marzo 1995 sarebbero, a mente sua, il corrispettivo di saldi non versati alla \_\_\_\_\_ e rappresenterebbero il compenso riconosciuto per gli affari procacciati e più in generale per il "know how" in materia di promozione di abitazioni economiche. Quando è stato convenuto l'imponibile, conclude, egli riteneva che il calcolo allestito dall'ispettore fosse basato sui pagamenti in entrata e in uscita e che quindi il mancato pagamento per intero di alcune fatture avrebbe automaticamente comportato un minor costo e, di converso, un maggior utile imponibile. Rileva inoltre, a titolo abbondanziale, che, comunque, nel determinare l'importo del recupero d'imposta, occorrerebbe tener conto anche dei relativi costi, ancorché tradottisi in esborsi monetari solo negli anni successivi. Avverte infine che tra gli importi considerati dall'Ufficio procedure speciali figurano anche due fatture, la n. 128 e la n. 129, del 1986 per complessivi fr. 112'500.--, che non possono

essere prese in considerazione perché antecedenti all'inizio del periodo fiscale, vale a dire al 1° gennaio 1987.

### **E. 3.1**

All'udienza del 23 agosto 1995 i patrocinatori del ricorrente, avv. \_\_\_\_\_ e dott. \_\_\_\_\_, producevano la documentazione contabile relativa agli anni 1989 e 1990, impegnandosi pure a produrre nel termine di dieci giorni quella dei due anni precedenti (1987 e 1988). Veniva quindi concordato di tenere in sospeso l'esame dei ricorsi allo scopo di favorire un incontro tra i rappresentanti del ricorrente e la Divisione cantonale delle contribuzioni per esaminare i documenti contabili prodotti e quelli che sarebbero stati presentati nel termine richiesto.

### **E. 3.2**

L'autorità fiscale procedeva all'analisi contabile-fiscale dei bilanci presentati in sede di ricorso, relativi agli esercizi dal 1987 al 1992. Il relativo rapporto veniva rassegnato il 7 dicembre 1995 e formula due ipotesi di soluzioni sia per la determinazione dell'imponibile 1991-92 sia per la sottrazione 1989-90: la prima relativa all'accertamento del reddito imponibile sulla base della contabilità presentata; la seconda relativa all'accertamento del reddito imponibile considerando invece come private le partecipazioni e la liquidità al 1° gennaio 1987. La Divisione cantonale delle contribuzioni, con osservazioni del 20 dicembre 1995, prendeva posizione optando per la seconda variante, vale a dire per quella che considera private sia la liquidità sia le partecipazioni. Rilevava essenzialmente che il ricorrente non ha mai prodotto, prima del 23 agosto 1995, una contabilità comprendente tutte le variazioni del suo patrimonio e che ammetterla significherebbe creare una disparità di trattamento a favore del ricorrente nei confronti di tutti gli altri contribuenti diligenti. Argomentava inoltre che le partecipazioni oggetto di controversia sono comunque di natura privata, sia per la struttura che il contribuente ha dato al suo patrimonio, sia per l'estraneità della partecipazioni \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ al campo di attività in cui opera il contribuente, sia infine perché la cessione delle azioni della \_\_\_\_\_ è avvenuta all'interno del gruppo e non può quindi sostanziare la presunta volontà di diversificare gli investimenti.

### **E. 3.3**

In replica il ricorrente contestava la natura privata delle partecipazioni e inoltre alcuni aspetti puntuali della verifica, spiegando le ragioni per cui determinati importi non devono esser aggiunti al reddito imponibile, segnatamente la liquidità al 1° gennaio 1987 - che risulterebbe per altro dalla contabilità del 1986, della quale sarebbe fortuitamente stato ritrovato il dischetto - come pure su operazioni immobiliari minori per fr. 47'255.-- e quella per presunti interessi su somme di denaro date a terzi nella forma del comodato per fr. 234'500.--. Nega infine che vi sia stata sottrazione d'imposta in relazione al periodo fiscale 1989-90.

### **E. 3.4**

In occasione dell'udienza finale del 25 giugno 1996 le parti si confermavano nelle rispettive posizioni, il ricorrente prendendo ulteriormente posizione sul memoriale di duplice della Divisione cantonale delle contribuzioni. Davano altresì atto che il ricorso in materia di suppletorie e multe è prematuro e che l'incarto va retrocesso alla Divisione cantonale delle contribuzioni perché emetta la decisione su reclamo di sua competenza.

#### **E. 4.1**

Chiunque esercita un commercio, un'industria o altra impresa in forma commerciale è tenuto a far iscrivere la propria ditta nel registro di commercio del luogo in cui si trova la sede principale dell'impresa (art. 934 cpv. 1 CO). Ne deriva per chi sottostà a tale obbligo il dovere di tenere regolarmente i libri che sono richiesti dalla natura e dall'estensione della sua azienda e dai quali si possono rilevare lo stato patrimoniale di questa, i rapporti di debito e di credito derivanti dagli affari ed il risultato dei singoli esercizi annuali (art. 957 CO). In particolare, i conti d'esercizio e i bilanci annuali devono essere allestiti in modo chiaro e completo, sì da mostrare agli interessati con la maggiore evidenza e verità la situazione economica dell'azienda (art. 959 CO). La legge non contiene ulteriori precisazioni sulla natura dei libri contabili e su come devono essere tenuti. La contabilità deve nondimeno rispettare il principio della regolarità, che, pur tenendo conto delle diverse possibili soluzioni (uso di libri, di schede o di supporti elettronici), pone esigenze precise quanto a chiarezza e sincerità, a completezza e alla conservazione delle pezze giustificative (cfr. ad esempio Helbing, *L'analyse du bilan et du résultat*, 1988, pp. 17 ss., in particolare p. 21).

#### **E. 4.2**

L'art. 52 ORC precisa le condizioni per le quali nasce l'obbligo di tenere la contabilità. In particolare, l'obbligo sussiste quando la cifra d'affari annua supera i centomila franchi e, indipendentemente dall'ammontare della cifra d'affari annua, anche, per es., per gli uffici fiduciari e d'amministrazione e per gli agenti mediatori e commissionari (cfr. Bernardoni/Duchini, *La fiscalità dell'azienda*, p. 4 s.; Cagianut/Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, p. 152 s.). Va inoltre rilevato, che, per costante giurisprudenza, anche il contribuente che esercita una libera professione è obbligato all'iscrizione a RC e di conseguenza a tenere una contabilità qualora l'impresa, data l'importanza ed il volume d'affari, richieda una gestione commerciale ed una contabilità ordinata (ASA 45, 575; DTF 1 00 Ib 347; DTF 97 I 1 70; DTF 91 I 287; DTF 70 I 108; DTF 63 I 192; Masshardt, op. cit., n. 114 ad art. 21). La prassi del fisco in questo ambito è molto più estensiva di quella del diritto commerciale ed il concetto di impresa commerciale viene interpretato diversamente (Patry, op. cit. 87).

#### **E. 4.3**

È inoltre opportuno rammentare che l'art. 167 cpv. 2 LT 1976 fa obbligo alle persone fisiche con reddito da attività lucrativa indipendente e alle persone giuridiche di accludere alla dichiarazione i conti annuali firmati (bilancio e conto perdite e profitti) degli esercizi determinanti per il calcolo dell'imposta. E ciò indipendentemente da una esplicita richiesta dell'autorità fiscale. D'altra parte, secondo l'art. 167 cpv. 3 LT 1976, anche i contribuenti che non sono astretti a tenere una contabilità commerciale sono comunque tenuti ad accludere alla dichiarazione le distinte degli attivi e dei passivi, delle entrate e delle uscite, come pure degli apporti e dei prelevamenti privati. Più in generale l'art. 168 cpv. 1 LT 1976 impone ai contribuenti di collaborare, per assicurare una tassazione completa ed esatta (Bernardoni/Duchini, *La fiscalità dell'azienda*, p. 65; Cagianut/Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, p. 152 s.).

#### **E. 4.4**

Pendente causa il ricorrente ha presentato i bilanci relativi agli esercizi 1987-1992, che l'ispettorato fiscale, come stabilito in occasione dell'udienza del 23 agosto 1995, ha

proceduto ad analizzare. Malgrado le oggettive difficoltà incontrate, derivanti dal tipo di documentazione messa a disposizione, vale a dire documenti contabili imperniati attorno ai diversi centri di costo e quindi caratterizzati da registrazioni senza delimitazione temporale dei costi e ricavi, ma con allibramento del risultato finale (unicamente) a conclusione della singola operazione, gli ispettori fiscali hanno espresso l'opinione che i risultati che ne scaturiscono sono formalmente validi e che, in linea di principio, dovrebbero rappresentare l'effettivo andamento dei movimenti finanziari del ricorrente negli esercizi sottoposti a verifica.

#### **E. 4.5**

È certo, data l'ampiezza dell'attività svolta dal ricorrente, che egli rientri tra i contribuenti astretti all'obbligo di tenere la contabilità. Al contribuente incombeva indiscutibilmente l'obbligo di produrre spontaneamente una contabilità ineccepibile e di collaborare con l'autorità fiscale all'accertamento del reddito aziendale conseguito, indipendentemente dal fatto che gli sia o non gli sia stato chiesto, in occasione della verifica del 21 luglio 1992, di visionare non soltanto i documenti contabili relativi alle singole operazioni immobiliari concluse nel periodo di computo, ma la contabilità prodotta per la prima volta in sede di ricorso. È d'altra parte incontestato che il ricorrente svolge la professione di fiduciario e che in questa sua veste è amministratore delegato della società fiduciaria e finanziaria \_\_\_\_\_ . Non gli potevano né dovevano quindi sfuggire i principi dianzi ricordati. L'argomento reiteratamente sollevato di una pretesa mancata richiesta da parte degli ispettori fiscali non merita in simili condizioni la benché minima considerazione. Deve comunque essere sin d'ora rilevato che nel periodo in discussione il ricorrente non solo non ha prodotto la contabilità, ma - come si evince indubitabilmente dagli atti - nemmeno si è degnato di presentare la dichiarazione fiscale e tanto meno l'elenco titoli, obbligando l'autorità fiscale a un laborioso lavoro di ricostruzione.

#### **E. 4.6**

Dai risultati cui è pervenuto l'ispettorato fiscale emerge chiaramente che, dopo l'esame della contabilità presentata in sede di ricorso, il problema che si pone rimane sostanzialmente quello lasciato aperto dagli ispettori fiscali, vale a dire quale sia la natura fiscale da attribuire alle diverse partecipazioni del ricorrente, in particolare, per le ripercussioni sul reddito aziendale a quella della \_\_\_\_\_ , da una parte, e a quella della \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ , dall'altra.

#### **E. 5.1**

Giusta l'art. 18 cpv. 1 LT é imponibile quale reddito da attività indipendente il prodotto di un commercio, di un'industria, di un'arte o mestiere, dell'agricoltura e selvicoltura, di una professione liberale e di ogni altra attività indipendente. Sono pure imponibili allo stesso titolo i profitti in capitale e gli utili di liquidazione conseguiti mediante l'alienazione, la realizzazione, il trasferimento nella sostanza privata o in imprese o stabili organizzazioni fuori Cantone di beni mobiliari o immobiliari aziendali, compresi i valori immateriali (art. 18 cpv. 2 lett. b). Secondo l'art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD sono soggetti all' IFD, i profitti in capitale conseguiti nell'esercizio di un'azienda avente l'obbligo di tenere una contabilità mediante alienazione o realizzazione di beni, come pure gli utili provenienti da immobili, il plusvalore derivante dall'alienazione di titoli, gli utili di liquidazione in caso di cessione o di alienazione di un'azienda, ecc..

#### **E. 5.2**

Determinante per il trattamento fiscale di profitti in capitale di persone fisiche è dunque che questi profitti siano stati conseguiti con alienazione di beni facenti parte del patrimonio aziendale, mentre profitti in capitale conseguiti con la sostanza privata sono esclusi dall'imposizione. Inoltre vi è un'ulteriore limitazione nella legislazione federale nel senso che sono imponibili solo i profitti conseguiti in aziende aventi l'obbligo di tenere una contabilità giusta l'art. 957 CO (cfr. Balemi , Aspetti fiscali, in RTT 1979, p. 175/6; DTF 112 Ib 82 consid. 3; DTF 104 Ib 407/8; Rep . 1979 p. 252 consid. 7).

### **E. 5.3**

La distinzione tra bene privato e bene aziendale non é sempre chiara e l'attribuzione di un bene specifico alla sfera privata piuttosto che a quella commerciale, e viceversa, non sempre é di facile attuazione. Ciò vale in particolare per i cosiddetti beni alternativi , per quei beni cioè che non rientrano esclusivamente nell'una o nell'altra sfera di interessi.

#### **E. 5.3.1**

A partire dalla decisione di principio emessa del Tribunale federale sulla distinzione tra sostanza privata e sostanza aziendale ( DTF 70 I 257), dottrina e giurisprudenza distinguono tra sostanza aziendale necessaria e sostanza privata necessaria . La prima é 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).

#### **E. 5.3.2**

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 (cfr. Reich , Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommensteuerrecht, in SJZ 80, 1994, p. 222 s.). Le quote di partecipazione a una società anonima costituiscono, di regola, un bene alternativo e possono quindi far parte sia del patrimonio aziendale che di quello privato (cfr. Reich , op. cit., p. 222; Känzig , Direkte Bundessteuer, II ediz., vol. I, Basilea 1982, p. , op. cit., n. 151, p. 362; Stocker , Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basilea 1992, p. 67 s. e 73 s.; inoltre, StE 1987 B. 23.2 n. 4). Esse possono ad es. acquisire carattere di bene aziendale quando fungono da riserva usuale o necessaria ( Stocker , op. cit., p. 71; Cagianut/Höhn , Unternehmenssteuerrecht, pp. 226 e 233; StE 1988 B.23.2 n. 6) o ancora quando servono da garanzia di un prestito necessario per l'azienda ( Stocker , loc. cit.) o da garanzia di un apporto di capitale alla società ( NStP 1996 p. 81: si veda comunque la relativa nota critica, p. 87 s.). Di conseguenza sono considerati appartenere alla sostanza aziendale non soltanto beni acquistati a scopi chiaramente commerciali e che servono direttamente all'azienda, ma anche quei beni che le servono soltanto indirettamente (cfr. DTF 94 I 464; ASA 44 p. 205; StE 1991 B 23.2. n. 9; Reich , op. cit., p. 227).

### **E. 5.4**

In questo contesto il giudizio va, di regola, condotto tenendo conto dell'insieme delle circostanze ( NStP 1996 p. 87). Per questo dottrina e giurisprudenza hanno elaborato i criteri che definiscono l'appartenenza dei beni alternativi all'una o l'altra sfera di interessi. Secondo costante giurisprudenza, l'assegnazione di un tale bene economico deve avvenire secondo criteri oggettivi, operando una valutazione e un apprezzamento dell'insieme delle condizioni e delle circostanze particolari.

#### **E. 5.4.1**

Un primo criterio può essere dedotto dalle modalità di contabilizzazione, soprattutto quando si riscontra continuità nella qualifica del bene ( StE 1993 B 23.9 n. 5). A tale criterio non viene tuttavia attribuita importanza decisiva, ma soltanto connotazione di indizio reversibile ( Stocker, op. cit., p. 71, Cagianut/Höhn, op. cit., p. 227): importanza preponderante viene infatti sempre attribuita alla destinazione conferita al bene in questione nell'azienda.

#### **E. 5.4.2**

Lo stesso deve essere detto in relazione alla provenienza o all'origine dei mezzi che sono serviti a finanziare l'acquisto del bene. La loro origine non è di per sé determinante e in taluni casi può addirittura rivelarsi fuorviante ( NStP 1996 p. 87 s., nota critica a sentenza). Essa può costituire tutt'al più un indizio per determinare la natura del bene acquistato ( Stocker, op. cit., p. 72 s.), al quale la giurisprudenza del Tribunale federale attribuisce tuttavia importanza soltanto sussidiaria ( ASA 38 p. 312).

#### **E. 5.4.3**

Altro criterio è quello della (precedente) qualifica fiscale del bene. Un cambiamento d'impostazione viene fiscalmente ammesso solo se emergono chiaramente motivi economici convincenti e durevoli per una diversa qualifica del bene ( Stocker, op. cit., p. 73; Reich, op. cit., p. 227).

#### **E. 5.5.1**

Il Tribunale federale ha così incluso nella sostanza commerciale del titolare di una ditta individuale la partecipazione determinante al capitale azionario di una società anonima, perché entrambe le aziende facevano parte dello stesso ramo di attività ed erano soggette a direzione unica ( ASA 49 p. 72 ss.). Secondo Cagianut/Höhn si tratterebbe di un'interpretazione estensiva, non convincente e di ampia portata, che dilaterrebbe oltre modo il novero dei beni aziendali nel campo delle partecipazioni ( Cagianut/Höhn, op. cit., p. 233). Alla stessa conclusione il Tribunale federale è giunto anche in casi successivi, segnatamente nel caso di un contribuente che, oltre ad essere titolare di un grosso commercio del fieno, d'un importante allevamento di maiali di ingrasso e di un'impresa di trasporti, gestiva accessoriamente un'azienda agricola. Il Tribunale federale ha sottolineato che lo stretto legame esistente tra attività principale e accessoria fa sì che i beni legati a quest'ultima rientrino nel suo patrimonio aziendale ( ASA 54 p. 44 ss.). Ha pure considerato assoggettabile all'imposta sui profitti in capitali il notaio che partecipa con un architetto e dei costruttori edili a delle società immobiliari, al fine di occuparsi della redazione dei rogiti e della futura amministrazione degli stabili ( ASA 41 p. 117 ss.).

#### **E. 5.5.2**

A sua volta, il Tribunale amministrativo del Canton Zurigo, applicando criteri sostanzialmente analoghi a quelli in vigore in materia di IFD ed LT ( StE 1991 B 23.2. n. 9),

ha ritenuto che il criterio determinante per assegnare un bene alternativo alla sostanza privata o commerciale consiste nel fondare la decisione sulla volontà del contribuente oggettivamente manifestata e realizzata ( StE 1991 B 23.2 n. 9, consid. 3a; Reich , op. cit., p. 226). Il modo in cui un attivo é contabilizzato può così assurgere a indizio della volontà del contribuente ( Reich , op. cit., p. 226).

### **E. 5.5.3**

Questa Camera, dal canto suo, ha ad esempio considerato aziendale il pacchetto azionario di società fiduciaria, il cui azionista unico era un avvocato, visto lo stretto legame tra attività aziendale e partecipazione azionaria e l'analogia con l'avvocato che ha alle sue dirette dipendenze il personale necessario per il disbrigo di pratiche di natura fiscale e contabile ( R DAT 1993 II 11t p. 374 ss.).

### **E. 6**

Venendo ora all'esame del caso concreto, gli indizi che consentono di qualificare come privati il pacchetto azionario della \_\_\_\_\_ e le partecipazioni alla \_\_\_\_\_ e alla \_\_\_\_\_ srl appaiono nettamente dominanti.

#### **E. 6.1**

Va rilevato innanzi tutto che nei periodi fiscali precedenti al ricorrente è sempre stato imposto un reddito aziendale quale commerciante professionale d'immobili, calcolato unicamente sulla base dei guadagni conseguiti in questa sua attività. Dal rapporto di revisione dell'Ispettorato fiscale relativo agli esercizi 1985-1988 emerge con tutta chiarezza che il reddito aziendale del ricorrente consta esclusivamente di redditi di natura immobiliare. Va inoltre rilevato che le dichiarazioni d'imposta e i relativi allegati dei periodi precedenti non aiutano a meglio qualificare le diverse partecipazioni del ricorrente, non fosse altro per il fatto che le dichiarazioni sono state presentate in bianco (o non presentate del tutto) e che la determinazione del reddito aziendale del contribuente è stata possibile solo dopo l'intervento dell'Ispettorato fiscale, al quale era stato affidato il compito di esperire una verifica. L'elenco titoli del periodo fiscale 1989-90, verosimilmente compilato dall' Ufficio di tassazione medesimo in base alle informazioni ricevute dal contribuente, menziona diversi pacchetti azionari, prevalentemente di società holding e di società immobiliari, ma anche quello della \_\_\_\_\_. Tutte queste partecipazioni indistintamente sono state considerate di natura privata, ivi comprese quelle di natura immobiliare e che quindi denotano per la loro natura la maggiore affinità con l'attività aziendale del contribuente nel campo del commercio professionale d'immobili (cfr. supra consid. 5.5.1). Se soltanto si considerano, da un lato, le critiche mosse alla giurisprudenza del tribunale federale, che ha considerato sostanza aziendale il pacchetto azionario di una società anonima che faceva parte dello stesso ramo in cui il contribuente era professionalmente attivo ( ASA 49 p. 72 ss.) e, dall'altro, il fatto che anche le partecipazioni più affini all'attività aziendale del contribuente sono state considerate private, senza che egli obiettasse alcunché, non si vede come si possa considerare facente parte della sostanza aziendale del commerciante d'immobili \_\_\_\_\_ il pacchetto azionario di una società quale la \_\_\_\_\_. Semmai si volesse ravvisare un elemento di coerenza e continuità nella qualifica fiscale di determinate partecipazioni del ricorrente, questo non potrebbe che corroborare la tesi che tutte le partecipazioni indistintamente siano sempre trattate e abbiano continuato a esserlo come sostanza privata.

#### **E. 6.2**

Astrazione fatta dallo scarso significato che può essere attribuito all'origine del finanziamento, come rilevato al consid. 5.4.2 (Stocker, op. cit., p. 72 s.; ASA 38 p. 312; inoltre: NStP 1996 p. 87 s., nota critica a sentenza), gli atti non consentono di trarre conclusioni di sorta, non fosse altro per il fatto che il contribuente, come già si è ricordato, non ha mai presentato né una dichiarazione d'imposta completa, né la contabilità della sua attività aziendale quale commerciante d'immobili (o non solo).

### **E. 6.3**

Proprio per questo motivo dagli atti nulla si può evincere di concludente in relazione alla qualifica fiscale precedentemente attribuita al pacchetto azionario della \_\_\_\_\_. L'unica conclusione che si può trarre è semmai quella che il ricorrente nulla ha eccepito quando l'autorità fiscale ha considerato questa partecipazione, come per altro anche quelle che denotavano maggiori affinità con la sua attività di commerciante d'immobili, bene privato.

### **E. 6.4**

Il ricorrente, accanto alla professione di commerciante d'immobili, svolge l'attività di fiduciario quale amministratore delegato della \_\_\_\_\_. Egli non è quindi contribuente sprovveduto e scarsamente cognito degli obblighi che incombono ai contribuenti. Non è quindi tollerabile, visto l'atteggiamento assunto nei precedenti periodi, che venga preteso a distanza di tempo, quando già l'autorità fiscale si era pronunciata per l'imposizione dell'utile conseguito con la cessione del pacchetto azionario della \_\_\_\_\_ in virtù della teoria della trasposizione, come meglio si vedrà in seguito, che detto pacchetto aveva natura aziendale. Non è questione di instaurare un processo alle intenzioni. È semplicemente questione di coerenza e trasparenza, necessarie per evitare che in casi simili sia consentito ad un contribuente di optare disinvoltamente, a seconda della convenienza, per la soluzione che meglio gli aggrada: bene privato se la cessione comporta un utile e quindi, di regola, salvo i casi eccezionali di trasposizione, guadagno in capitale non imponibile; bene aziendale se la cessione comporta delle perdite e quindi deduzione delle stesse dal reddito.

### **E. 6.5**

Vero è che in occasione dell'udienza del 23 agosto 1995 davanti a questa Camera il contribuente ha prodotto una contabilità aziendale, tenuta su dischetto, a decorrere dal 1987, impostata secondo la tecnica dei centri di costo (cfr. replica p. 5) e non improntata a criteri di temporalità secondo il diritto fiscale. La sua tardiva produzione ha nondimeno consentito di accertare, da un lato, l'effettività delle perdite nell'ambito dell'operazione \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_, non debitamente documentate almeno fino al momento della presentazione del ricorso e, dall'altro, di stabilire, come rilevato dal rapporto del 7 dicembre 1995, l'andamento sostanziale dei movimenti finanziari nel quadro dei periodi di computo in discussione. La presentazione tardiva della contabilità non consente tuttavia, a mente di questa Camera, di considerare di natura aziendale i pacchetti azionari in discussione. Appare peraltro alquanto singolare che il pacchetto azionario della \_\_\_\_\_ figurasse tra i beni aziendali, quando al contribuente non poteva non essere chiaro, in virtù anche delle sue qualifiche professionali, che era stato considerato privato dall'autorità fiscale senza che l'interessato eccepisse alcunché. Come già si è rilevato, alla contabilizzazione di un determinato bene non può essere attribuita importanza decisiva; inoltre già è stata rilevata l'estraneità di tale partecipazione rispetto all'attività nell'ambito

del commercio professionale d'immobili.

#### **E. 6.6**

Né può essere ascoltato l'argomento del ricorrente inerente alla volontà di diversificare la propria attività indipendente, estendendola anche ad altri rami. Esistono certo indizi atti a provare un ampliamento dei centri d'interesse, non da ultimo, come emerge dal ricorso, l'innegabile impegno profuso a favore della \_\_\_\_\_ e della \_\_\_\_\_. Ma questa conclamata volontà doveva necessariamente essere fatta emergere per tempo, cioè al momento della presentazione delle dichiarazioni d'imposta e dei relativi dati contabili e non soltanto a bocce ferme, quando era ormai tangibile l'interesse a sostenere la tesi dell'aziendalità, viste le perdite che si erano registrate. Il possesso del pacchetto azionario della Schmiedemeccanica \_\_\_\_\_ non può, dal canto suo, essere considerato quale indizio di una volontà esistente da tempo di diversificare l'attività allargandola al settore industriale. Proprio la cessione del pacchetto azionario ad una società del gruppo \_\_\_\_\_ consente di considerare senza forzature l'operazione sotto altra luce, segnatamente quella di conseguire un ingente profitto in capitale di natura privata fiscalmente non imponibile, ma che invece, per quanto si dirà in seguito, non è stato accettato dall'autorità fiscale, che vi ha ravvisato un'operazione di trasposizione.

#### **E. 6.7**

A favore della natura privata di tutte le partecipazioni indistintamente sta poi, come pertinentemente rileva l'autorità fiscale, la struttura stessa dell'attività del ricorrente, che ha sempre agito attraverso il filtro di società holding, in particolare la \_\_\_\_\_ holding e la \_\_\_\_\_ holding. Una struttura e nel contempo una scelta intese proprio a separare le società partecipate dalla sostanza aziendale. Il fatto che anche queste due società holding, costantemente considerate nei precedenti periodi fiscali beni privati, figurino nella contabilità prodotta in sede di ricorso altro non è, dal profilo della qualifica dei beni, se aziendali o privati, che una diversa valutazione in contrasto con la precedente impostazione o quanto meno con l'impostazione che emerge dagli atti fiscali e che non era stata contestata dall'interessato.

#### **E. 6.8**

Quanto precede fa sì che tra le due varianti proposte dall'Ispettorato fiscale nel rapporto del 7 dicembre 1995 debba venire decisamente scelta la seconda, vale a dire quella che considera private tutte le partecipazioni del ricorrente, malgrado alcuni indizi a favore della prima, quanto meno in relazione alla partecipazione \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_, in cui il ricorrente ha profuso non poche energie, non soltanto finanziarie; indizi che tuttavia mancano completamente in relazione al pacchetto azionario della \_\_\_\_\_. Ne viene quindi automaticamente quale prima conseguenza immediata che le perdite subite nell'operazione \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ non possono essere considerate. Ulteriore conseguenza di questa decisione è che occorre esaminare se il profitto in capitale conseguito cedendo le azioni della \_\_\_\_\_ alla \_\_\_\_\_, impresa di costruzioni del gruppo \_\_\_\_\_, non sia da considerare alla stregua di un reddito imponibile in virtù della teoria della trasposizione.

#### **E. 7**

Trasposizione

### **E. 7.1.1**

Secondo l'art. 19 cpv. 1 lett. b LT 1976 e l'art. 21 cpv. 1 lett. c ultima frase DIFD sono imponibili quale reddito di sostanza mobiliare anche le prestazioni valutabili in denaro fatte dalla società ai possessori di diritti di partecipazione mediante pagamento, girata, accreditalmento, conteggio o in altro modo, che non costituiscono un rimborso delle quote esistenti.

### **E. 7.1.2**

Il Tribunale, per costante giurisprudenza, considera prestazione valutabile in denaro la vendita di azioni possedute privatamente a una società, dominata economicamente dal venditore, in contropartita sia di azioni della società acquirente sia di un credito verso la stessa, nella misura in cui il prezzo di cessione supera il valore nominale delle azioni cedute. Il trasferimento di azioni a una società dominata dall'azionista che le cede non rappresenta infatti dal profilo economico un'alienazione; l'azionista non rinuncia infatti al suo potere di disporre, che rimane invece integro sotto forma di partecipazione a una società holding ( ASA 58 689 consid. 3 e 4 con riferimenti; inoltre: ASA 55 210; ASA 42 398). Da rilevare, per inciso, che nell'ambito dell'applicazione della teoria della trasposizione basta, perché si parli di società holding, che la società detenga anche un'unica partecipazione ( RF 1994 p. 467 s.).

### **E. 7.1.3**

Solo la vera e propria cessione di sostanza privata ( echte Veräußerung ) dà luogo a un guadagno in capitale privato non imponibile ( Zwahlen , Die praktische Arbeit der Kommission "Steuerharmonisierung" am Beispiel der Fragen zur indirekten Teilliquidation und zur Transponierung, in ASA 62 193). La ristrutturazione delle relazioni giuridiche tra l'azionista e le sue società comporta infatti la soppressione dell'onere fiscale latente sulle riserve o sugli utili correnti della società ceduta ( ASA 58 693, consid. 3d).

### **E. 7.1.4**

Ai numerosi critici della teoria della trasposizione il Tribunale federale ricorda, detto in estrema sintesi, che l'art. 21 cpv. 1 lett. c DIFD definisce l' obbligazione fiscale in modo ampio e che l'esenzione d'imposta dei guadagni in capitale non è la regola, ma viene dedotta e contrario dalla nozione ampia di reddito di sostanza mobiliare consacrata dall'art. 21 cpv. 1 lett. c DIFD ( ASA 58 694 s., consid. 4 con riferimenti).

### **E. 7.2**

Quanto sin qui detto vale ovviamente anche per l'art. 19 cpv. 1 lett. b LT 1976, data l'identica formulazione della norma cantonale e di quella federale.

### **E. 7.3**

Perché vi sia dunque prestazione valutabile in denaro, imponibile in virtù della teoria della trasposizione, occorrono in sintesi le seguenti condizioni: - un trasferimento di diritti di partecipazione - a una società dominata dai medesimi aventi diritto - a un prezzo superiore al valore nominale - con quale controprestazione un'assegnazione di capitale (apporto in natura) e/o l'iscrizione di un credito (vendita) (cfr. Neuhaus , Ventes de droits de participation: bénéfiques privés en capital ou rendements de fortune imposables ?, in RF 1992, p. 378; Bernardoni/Duchini , op. cit., p. 591; Cagianut/Höhn , op. cit., p. 405).

### **E. 7.4**

Orbene, dall'esame degli atti dell'incarto emerge con ogni evidenza che sono soddisfatte le condizioni per imporre il reddito da cessione di azioni in virtù della teoria della trasposizione. È infatti indiscusso che \_\_\_\_\_ abbia ceduto l'intero pacchetto azionario della \_\_\_\_\_, costituito di duemila azioni, alla \_\_\_\_\_, impresa di costruzioni del gruppo \_\_\_\_\_, le cui azioni sono detenute dalla \_\_\_\_\_ e dalla \_\_\_\_\_ holding, il cui azionista unico è sempre lo stesso \_\_\_\_\_. L'utile della vendita, di complessivi fr. 4'000'000.--, è stato accreditato al conto economico in ragione di fr. 2'705'000.-- nel 1989 e di fr. 1'295'000.-- nel 1990. Manifestamente ci si trova quindi in presenza di quella che la giurisprudenza definisce una ristrutturazione ( Umschichtung ) delle relazioni giuridiche tra azionista e sue società e non di una vera e propria cessione fiscalmente esente di sostanza privata.

#### **E. 7.5**

Proprio la cessione delle azioni della \_\_\_\_\_ alla \_\_\_\_\_, controllata da \_\_\_\_\_ attraverso le sue holding, conferma indirettamente ma inequivocabilmente che il ricorrente considerava, almeno inizialmente, il pacchetto azionario della \_\_\_\_\_ quale partecipazione privata e non quale sostanza aziendale. Diversamente mal si capirebbe il significato dell'operazione. Se davvero la partecipazione fosse stata considerata dall'inizio come aziendale, con conseguente contabilizzazione del guadagno in capitale quale reddito, sarebbe stato sufficiente che la \_\_\_\_\_ distribuisse gli utili al proprio azionista.

#### **E. 8**

Deve quindi essere accolta la soluzione esposta nella variante II del rapporto di verifica del 7 dicembre 1995, con la sola correzione, ammessa dall'autorità fiscale, dell'utile dell'anno 1989: va infatti stralciata la ripresa di fr. 47'255.- sull'utile Valsole.

#### **E. 9**

Suppletorie e multe Gli atti relativi ai ricorsi in materia di recupero d'imposta cantonale e comunale 1989-90 e di suppletorie e multe IFD del medesimo periodo vanno invece retrocessi all'autorità fiscale per le decisioni su reclamo di sua competenza. Il ricorso presentato dal contribuente si avvera infatti prematuro. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso in materia di IC/IFD 1991-92 e IC/IFD 1993-94 è respinto. 2. Gli atti del ricorso in materia di suppletorie e multe sono retrocessi alla Divisione cantonale delle contribuzioni perché emetta la decisione su reclamo di sua competenza 3. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 5'000.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 250.- c. spese di verifica fr. 6'000.- per un totale di fr. 11'250. sono a carico del ricorrente. 4. Intimazione alle parti. 5. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II

Presidente:

Il Segretario:

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