

TI_GERICHTE 80.1996.4 vom 4. November 1996

TI Tribunale d'appello, 1996-11-04, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1996.4

FR: TI_GERICHTE 80.1996.4 du 4 novembre 1996

IT: TI_GERICHTE 80.1996.4 del 4 novembre 1996

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 4

novembre 1996 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi segretario: Andrea Pedroli vicecancelliere statuendo sul ricorso del 5 gennaio 1996 in materia di: IC 93/94 presentato da: _____, _____, rappr. da: _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. _____, nata nel 1959, nubile, svolge attività amministrativa presso la _____ AG di _____ (cfr. certificato di salario 1993), della quale è pure azionista. Essa possiede infatti 250 azioni del valore nominale di fr. 100.-- e 75 del valore nominale di fr. 1'000.-- della datrice di lavoro, pari al 20% del capitale azionario, che le sono state donate dai genitori (cfr. informazione del 5 aprile 1994 dell'UCISD). Le rimanenti azioni della società sono di proprietà delle sorelle _____ e _____, nonché dei fratelli minori _____ e _____ (cfr. attestazione del 21 novembre 1994). Nella tassazione IC 1993-94 l'UT di _____ ha esposto alla contribuente un reddito del lavoro di fr. 70'500.-- di media annua (cfr. certificati di salario 1991 e 1992), a fronte di quello dichiarato di soli fr. 27'533.--, pari al salario conseguito nel 1993 (cfr.- notifica della tassazione del 18 settembre 1995). 2. Con tempestivo reclamo del 18 ottobre 1995 la contribuente, assistita dalla Fiduciaria _____ SA, dopo aver contestato di svolgere attività dirigenziale per la _____ AG, postulava l'annullamento della notifica di tassazione e la concessione di una tassazione intermedia con effetto dal 1° gennaio 1993. Con decisione dell'11 dicembre 1995 l'Ufficio di tassazione respingeva il reclamo della contribuente, confermando la notifica della tassazione del 18 settembre 1995, ed argomentando, tra le altre cose, che la contribuente gode dal 1991 di vantaggi nella gestione dell'albergo e che la posizione da lei occupata in tale contesto rende difficile accertare l'evento generatore della tassazione intermedia secondo l'art. 99 lett. e LT. La posizione della contribuente, secondo l'UT, si avvicinerrebbe in modo considerevole a quella di un indipendente. 3. Con il presente, tempestivo ricorso _____, sempre assistita dalla Fiduciaria _____ SA, chiede in sostanza la concessione della tassazione intermedia secondo l'art. 99 lett. e LT dal 1° gennaio 1993. Rileva in particolare che, a differenza del caso giudicato con sentenza del 31 maggio 1995 da questa Camera, la ricorrente non é né presidente del consiglio d'amministrazione né amministratrice delegata della SA. Fa presente, inoltre, che alla cessazione dell'attività, alla fine del 1992, i genitori hanno donato alle tre figlie, da sempre occupate come dipendenti dell'azienda, ed ai fratelli uguali diritti di partecipazione. Le tre sorelle, proseguendo la ricorrente, dovevano continuare a occuparsi, a

parità di condizioni, della conduzione dell'esercizio, ragion per cui nessuna delle tre poteva più godere di attributi dirigenziali e organizzativi diversi. Afferma infine che né ella né le sorelle potevano provocare artificialmente fluttuazioni di reddito senza una corrispondente variazione del tempo di lavoro.

E. 4.1

La legge tributaria si basa sul sistema della tassazione sul passato (*praenumerando*), secondo cui nel periodo fiscale si considera il reddito conseguito nel periodo di computo, vale a dire nei due anni civili precedenti (art. 95 cpv. 1 LT 1976; si veda inoltre per il diritto federale l'art. 41 cpv. 1 DIFD). Tale sistema si fonda sul presupposto che il reddito conseguito nel periodo fiscale sia analogo a quello conseguito nel periodo di computo. Tuttavia, sia la legislazione fiscale cantonale che quella federale prevedono dei correttivi. Dati determinati presupposti stabiliti dalla legge (art. 99 LT 1976; si vedano per l'IFD gli articoli 42 e 96 DIFD), l'elemento imponibile viene fissato in base ai redditi conseguiti a partire dal momento in cui tali presupposti si sono verificati. Si parla in simili casi di tassazione intermedia, voluta per evitare che una modifica permanente delle basi della tassazione, che altrimenti sarebbe presa in considerazione soltanto nel periodo successivo di tassazione, abbia conseguenze inaccettabili dal profilo di un'imposizione rispettosa dell'effettiva capacità contributiva (cfr. RTT 1989 p. 253 ss. con rif. STF del 10 settembre 1985 in re M.N.; inoltre Messaggio del Consiglio federale concernente l'ordinamento delle finanze dal 1951 al 1954, del 19 luglio 1950 in FF 1950 p. 561; Masshardt/Tatti, Commentario IFD, Lugano 1985, p. 416 ss.; Rivier, *Droit fiscal suisse*, Neuchâtel 1980, p. 262 e ss.). Di conseguenza, l'onere fiscale viene adattato alle mutate condizioni di reddito del contribuente.

E. 4.2

Per quanto concerne la legislazione cantonale, l'art. 99 LT 1976 enumera i casi in cui il reddito e la sostanza sono oggetto di tassazione intermedia. In particolare, secondo l'art. 99 cpv. 1 lett. e LT si fa luogo ad intermedia in caso «di modificazione durevole del reddito d'attività lucrativa dipendente esercitata a titolo principale nella misura di almeno il 50%». La lettera e dell'art. 99 LT è stata introdotta con la modifica del 3 novembre 1986, in vigore dal 1° gennaio 1987, (BU 86, pag. 323) al fine di adeguare la legislazione tributaria in materia di intermedia alle mutate condizioni sociali (cfr. Messaggio finanze N. 3077 del 26 agosto 1986), poiché era sempre più frequente che una persona – a causa di svariati motivi, personali, congiunturali, od altri – in luogo di cessare definitivamente la sua attività lucrativa, scegliesse o fosse costretta a svolgere una professione a tempo parziale. Al Legislatore è quindi parso opportuno concedere la tassazione intermedia ogni qualvolta si realizzi una durevole modificazione del reddito in ragione di almeno il 50%, a prescindere dal contemporaneo verificarsi di eventi quali l'età, la malattia, l'impegno familiare o la disoccupazione, poiché, simili condizioni, non facilmente definibili, avrebbero dato adito a seri problemi interpretativi, con conseguente stato di incertezza giuridica (Messaggio finanze N. 3077, cit., p. 3). Dal citato Messaggio e dal relativo Rapporto (Rapporto della speciale Commissione del Gran Consiglio, N. 3077R, del 27 ottobre 1986) appare chiaro che il legislatore ha richiesto il verificarsi cumulativo delle seguenti tre condizioni: - la prima, qualitativa, riferita ad una variazione del reddito da attività lucrativa dipendente; - la seconda, temporale, riferita alla durevolezza della variazione; - la terza, quantitativa, riferita all'entità della variazione, stabilita dalla lettera della norma nel 50%. Attorno a quest'ultima condizione si è sviluppata un'ampia giurisprudenza, che ha consentito di

precisare diversi aspetti. In particolare che la modifica del reddito sia la conseguenza di un evento generatore, vale a dire di un aumento o di una riduzione dell'orario lavorativo e non una semplice oscillazione di reddito (RDAT I-1992 p. 217; inoltre Soldini , La tassazione intermedia per modificazione del reddito da attività dipendente del 50%, in Rep. 1991 215 ss.; CDT n. 118 del 21 giugno 1993 in re P.S.). 5. 5.1. Come già rilevato nelle sentenze citate nella decisione impugnata e nel ricorso (CDT n. 146 del 22 agosto 1994 e CDT n. 80.94.00071 del 31 maggio 1995), i lavori preparatori della riforma, che è sfociata nell'adozione dell'art. 99 lett. e LT, sono stati dominati dalla preoccupazione di limitare l'applicazione del nuovo motivo di tassazione intermedia ai soli lavoratori dipendenti (cfr. Messaggio n. 3077 del 26 agosto 1986, in Raccolta dei verbali del GC, vol. I, 1986, p. 97 ss.): «Il reddito di chi esercita un'attività lucrativa indipendente è....soggetto a fluttuazioni spesso importanti. Tali fluttuazioni possono poi essere determinate a piacimento dal contribuente stesso anticipando o posticipando la realizzazione di determinati utili tassabili e con la formazione e lo scioglimento di riserve occulte. L'autorità fiscale concede infatti all'indipendente la possibilità di essere tassato sulla base degli incassi effettivi o sulla base delle fatture emesse. "...Proprio nell'attività lucrativa indipendente, i cambiamenti del livello del reddito sono così numerosi che fondamentalmente non hanno più carattere di eccezione. Importanti oscillazioni del livello del reddito, siano esse condizionate da una riduzione del lavoro (in senso economico) dell'imprenditore, da intensificazione o riduzione di uno specifico ramo d'azienda, da sviluppo di nuovi rami o semplicemente da influssi congiunturali, appartengono alle normali manifestazioni della vita economica. Di ciò si tiene maggiormente conto, con il sistema praenumerando, basandosi su di un computo continuo e passando il meno possibile dal computo praenumerando a quello postnumerando. È inevitabile e condizionato dal sistema, che in determinati casi non si potrà eseguire una tassazione secondo la potenzialità economica. Altrimenti, nella frenesia di tali oscillazioni di reddito, il sistema postnumerando sarebbe la regola" (Beer , Die Zwischenveranlagung bei Aufnahme, resp. Aufgabe der Erwerbstätigkeit sowie bei Berufswechsel, p. 85 e 86)». 5.2. Dal rilievo che si è dato, nella preparazione della norma in esame, alla distinzione tra lavoro dipendente ed indipendente emerge in modo chiarissimo la volontà del legislatore di limitarne l'applicazione ad una categoria ben precisa di lavoratori, accomunati dal fatto di sottostare ad un datore di lavoro, che li retribuisce sulla base di un accordo contrattuale, in base al quale si obbliga a pagare le loro prestazioni lavorative. D'altra parte, non bisogna dimenticare che la riforma legislativa è stata ispirata dalla peculiare situazione socio-economica degli anni precedenti; alla metà degli anni settanta, infatti, il Consiglio di Stato aveva rivolto un appello ai cosiddetti doppi redditi, sollecitando che almeno uno dei coniugi riducesse il grado d'occupazione, in considerazione, soprattutto, delle difficoltà occupazionali dei giovani insegnanti in cerca del primo impiego (Soldini , op. cit., p. 210). L'iniziativa parlamentare che aveva suggerito il correttivo fiscale in questione faceva espressamente l'esempio della maestra d'asilo (Messaggio cit., p. 2). 5.3. Bisogna sottolineare, a tale proposito, che i pericoli insiti nella formulazione scelta dal legislatore sono stati ben presto denunciati, tanto è vero che nel già citato articolo pubblicato sul Repertorio di giurisprudenza patria si sollevava il problema delle «attività esercitate a titolo dipendente, per le quali il contribuente gode di ampi margini nell'organizzazione del proprio lavoro e nella distribuzione del tempo di lavoro». Seguiva l'esempio delle attività di rappresentanza retribuite a provvigione o a cottimo, definite come «attività che quanto a organizzazione del lavoro più si avvicinano a quelle svolte a titolo indipendente» (Soldini , op. cit., p. 221). 5.4. D'altra parte, anche la

giurisprudenza di altri Cantoni assimila determinate categorie di lavoratori dipendenti agli indipendenti. Così, in una recente decisione, l'autorità di ricorso del Canton Argovia ha negato la tassazione intermedia ad un lavoratore dipendente, retribuito mediante elementi di reddito in parte fissi ed in parte variabili (provvigioni). Il tribunale ha ammesso sì che le fluttuazioni di reddito caratterizzano, in linea di principio, le attività indipendenti, per motivi congiunturali e diversi; ha osservato, però, che nella fattispecie, le fluttuazioni erano più forti di quanto non accada solitamente nel caso dei dipendenti, per il fatto che le provvigioni vengono determinate in base alla congiuntura del settore, all'organizzazione della ditta ed all'impegno del lavoratore. Redditi, che si conseguono sulla base di provvigioni, sono pertanto per loro natura fluttuanti (StE 1987 B 63.13 n. 11). 5.5. È innegabile, allora, che in simili casi, il dipendente, che nel contempo è azionista e direttore della propria società anonima, gode di ampio margine nell'organizzazione del proprio lavoro. Egli potrà "provocare" le fluttuazioni del proprio reddito senza che occorra neppure invocare particolari ragioni congiunturali o organizzative, facendo dunque astrazione da qualsiasi variazione dell'orario lavorativo. Tanto è vero che, in linea di principio, nella determinazione dell'utile imponibile di una persona giuridica, devono essere riprese, aggiungendole all'utile contabile, le spese non commercialmente giustificate, fra le quali rientrano appunto distribuzioni dissimulate di utili nella forma di salari eccessivi pagati agli azionisti (ASA 49 p. 143; StR 49/1994 p. 310; Masshardt/Tatti , op. cit., p. 271). 5.6. Risulta quindi di fatto estremamente difficile, per non dire impossibile, proprio per la posizione dell'azionista dipendente in seno alla sua società, accertare, in simili casi, l'esistenza dell'evento generatore , vale a dire di una riduzione dell'orario lavorativo che si ripercuota proporzionalmente sulla riduzione del salario. Molteplici fattori, indipendentemente dalla oggettiva necessità di una variazione dell'orario lavorativo, possono infatti concorrere a far lievitare o a ridurre, anche in maniera considerevolissima, addirittura a dimezzare o a raddoppiare il salario dell'azionista direttore dipendente della propria società. Non occorre quindi negare a simili profili professionali la qualifica formale di lavoratori dipendenti, di salariati. Basta, nell'ambito di un giudizio relativo all'applicazione dell'art. 99 lett. e LT, dover concludere che non è obiettivamente accertabile una variazione dell'orario lavorativo sostanzialmente proporzionale, quindi in relazione alla diminuzione o all'aumento del salario. In questo senso la Camera di diritto tributario ha precisato, con la sentenza del 1995 (CDT n. 80.94.00071 del 31 maggio 1995), la propria precedente sentenza (cfr. CDT n. 146 del 22 agosto 1994). 5.7. Sotto questo profilo, certo, la posizione dell'azionista direttore dipendente della propria società anonima non diventa dissimile da quella dell'artigiano indipendente, ma non perché gli venga negata la qualità formale di salariato, quanto piuttosto perché non viene ritenuta soddisfatta la condizione materiale dell'evento generatore, richiesta per l'applicazione dell'art. 99 lett. e LT.

E. 6

. 6.1. La ricorrente ha prodotto, su invito del Presidente della Camera, le schede salariali proprie e delle sorelle _____ e _____. Ne risulta la seguente evoluzione della retribuzione mensile della contribuente: Anno Salario mensile 1991 4'500 (gennaio - febbraio), 6'000 (da marzo a dicembre) 1992 6'000 1993 2'000 1994 0 (gennaio - febbraio), 4'000 (da marzo a dicembre) 1995 0 (gennaio - febbraio), 4'000 (da marzo a dicembre)

E. 6.2

È immediatamente evidente l'assenza di uno dei requisiti cui la legge subordina la concessione della tassazione intermedia per modificazione del reddito da attività dipendente

del 50%: quello temporale. Come si è precedentemente sottolineato, infatti, il legislatore ha voluto ammettere che la modifica del reddito da attività dipendente desse luogo a tassazione intermedia solo qualora tale fatto apparisse durevole. Questa condizione (come per l'intermedia classica) è data, secondo giurisprudenza e dottrina, se il cambiamento dura almeno due anni (cfr. CDT n. 370 del 7 novembre 1985 in re Sc. M.T. con riferimenti; Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, all'art. 96, cifra 23, p. 446; CDT n. 91 del 22 maggio 1989 in re A.C.; CDT n. 22 del 22 febbraio 1991 in re M.P.; Soldini, op. cit., p. 220 s.). Nella fattispecie, la contribuente ha guadagnato 6'000 franchi al mese per tutto il 1992 ed è scesa ad un terzo nell'anno successivo. È tuttavia passata nuovamente a fr. 4'000.– l'anno seguente. La riduzione almeno del 50% è dunque durata per un solo anno e non basta di conseguenza a giustificare la tassazione intermedia di cui all'art. 99 lett. e LT 1976.

E. 6.3

Si vuole precisare, a mero titolo abbondanziale, che non può comunque considerarsi dimostrato l'adempimento degli altri presupposti della tassazione intermedia in discorso. In particolare, dalla documentazione prodotta non risulta in modo ineccepibile che la riduzione del salario, intervenuta nel 1993, sia stata accompagnata dall'evento generatore, cioè dalla contestuale e proporzionale riduzione dell'orario lavorativo. Sebbene la ricorrente insista nel sottolineare la fondamentale differenza fra la propria posizione all'interno della società per cui lavora e quella del contribuente cui si riferisce la sentenza della Camera di diritto tributario citata dall'Ufficio di tassazione nella decisione impugnata, è innegabile che ella non è neppure una dipendente qualunque, restando ella in ogni modo dipendente di se stessa. A suo dire, diversamente dalla fattispecie decisa con sentenza del 31 maggio 1995, ella non sarebbe in una condizione assimilabile ad un lavoratore indipendente ed in particolare non ricoprirebbe la carica di presidente del consiglio d'amministrazione né quella di consigliere delegato della società. Tuttavia, ella stessa afferma, nel suo ricorso, che i suoi genitori, al momento di cedere alle figlie la gestione dell'albergo, posero le tre figlie in condizione di parità fra loro, ed osserva testualmente che «nessuna delle tre sorelle poteva e può godere di attributi dirigenziali e organizzativi difforni l'una dalle altre e i ruoli giocati ed i compiti da assolvere dovevano essere e sono della stessa portata ed ampiezza». Se si pensa che le tre sorelle detengono ciascuna il 20% delle azioni della società e che sono tutte e tre membri del consiglio di amministrazione – una ne è addirittura presidente – non si vede come si possa negare che la ricorrente sia qualcosa di più di un «salariato classico», allo stesso modo delle sorelle. Si può anche ammettere che, nell'anno in cui il salario della ricorrente è sceso da 6'000 a 2'000 franchi (1993), vi sia stata «una indiscussa variazione del tempo di lavoro dedicato alla causa comune», come si afferma nel ricorso; ma la stessa conclusione non può più essere tratta già nell'anno successivo, quando la riduzione del salario della contribuente non solo non è stata accompagnata da una corrispondente crescita del salario delle sorelle – il cui impegno "per la causa comune" avrebbe coerentemente dovuto crescere con il disimpegno della sorella – ma è addirittura stata affiancata da una riduzione del salario della sorella _____ (fr. 5'000.– da aprile 1994 e fr. 4'000.– da gennaio 1995) e dal totale abbandono dell'attività da parte della terza sorella _____. I fatti conducono perciò a concludere che – come è d'altronde giustificato che accada nel caso di un'azienda familiare – la retribuzione dei dipendenti-amministratori-azionisti non sia del tutto insensibile all'andamento degli affari dell'azienda. Vi è dunque la prova di una manifesta differenza fra la posizione della ricorrente all'interno della società di cui è dipendente e quella del «salariato classico», cui ella stessa si assimila. Si osservi ancora che

la stessa presidente del consiglio di amministrazione – e sorella della ricorrente – riconduce la diminuzione dell'impegno lavorativo della contribuente nell'anno 1993 alla crisi manifestatasi «nel settore turistico-alberghiero» (cfr. dichiarazione del 30 settembre 1996).

E. 7

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese sono a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 580.– sono a carico della ricorrente. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). 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.