

TI_GERICHTE 80.1998.321 vom 7. April 1999

TI Tribunale d'appello, 1999-04-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1998.321

FR: TI_GERICHTE 80.1998.321 du 7 avril 1999

IT: TI_GERICHTE 80.1998.321 del 7 aprile 1999

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 07.04.1999 80.1998.321 Tessin Camera di diritto tributario 07.04.1999 80.1998.321 Ticino Camera di diritto tributario 07.04.1999 80.1998.321

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.98.00321 Lugano 7 aprile 1999 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: Fiorenzo Gianinazzi statuendo sul ricorso del 30 dicembre 1998 in materia di: IFD 93/94 presentato da: _____, _____, rappr. da: _____ & _____ di _____, _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. Il 22 dicembre 1988 _____, _____ in proprio, vendeva alla _____ il mapp. N. _____ RFD di _____ al prezzo di fr. 2'450'000.-. In occasione di un'audizione davanti all'Ufficio di tassazione di _____ - _____ il 18 ottobre 1991, l'utile immobiliare veniva determinato in fr. 1'321'450.-. Si conveniva inoltre di attribuire parte del mappale e, meglio, il 35% alla sostanza privata e il restante 65% alla sostanza aziendale e di soprassedere all'imposizione dell'utile tenuto conto dell'investimento previsto, concedendo al contribuente una riserva di pari ammontare. Nel periodo fiscale IFD 1993-94, a costruzione ultimata, veniva sciolto il residuo della riserva d'investimento. L'UT esponeva pertanto al contribuente la parte non utilizzata della riserva d'investimento per un importo di fr. 493'172.- di media annua (cfr. notifica della tassazione del 19 gennaio 1998). 2. Il contribuente presentava reclamo in tempo utile. Contestava l'esposizione della parte della riserva d'investimento non utilizzata, poiché non tornerebbe applicabile al suo caso l'art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD, non trattandosi di un'azienda astretta all'obbligo di tenere la contabilità. Lamentava inoltre la mancata deduzione dei relativi contributi AVS. Con decisione del 30 novembre 1998 l'UT respingeva il reclamo, argomentando: "In particolare la contestazione verte sul principio dell'imposizione del profitto in capitale realizzato con la vendita dell'immobile sito al mapp. _____ a _____ e sulla mancata deduzione dei contributi AVS che tale imposizione provocherebbe. La contestazione dell'imposizione del profitto in capitale si fonda sul fatto che, secondo il rappresentante, l'attività svolta dal contribuente rientrerebbe fra le attività agricole-artigianali che non sottostanno all'obbligo di essere iscritte al registro di commercio. L'autorità fiscale non può però condividere questa tesi in quanto, come risulta dall'iscrizione al Registro di commercio avvenuta già nel 1972, l'attività del contribuente

consisteva nell'esercizio di uno stabilimento di floricoltura ed orticoltura, commercio all'ingrosso ed al dettaglio di fiori, piante ornamentali ed ortaggi e importazione ed esportazione degli stessi generi. I conti economici degli esercizi 1989, 1990, 1991 e 1992 e soprattutto quelli degli esercizi precedenti documentano che gli introiti lordi annui del signor _____ superavano di gran lunga il limite di fr. 100'000.- fissato dalla legge oltre il quale vige l'obbligo d'iscrizione. Si deve quindi giungere alla conclusione che il signor _____ non si era iscritto volontariamente ma era obbligato all'iscrizione nel registro di commercio e di conseguenza a tenere una contabilità (art. 957 CO)”. Aderiva invece alla richiesta di deduzione dei contributi AVS per un importo di fr. 47'595.- annui, pari al 9,5% di fr. 493'100.- + spese di amministrazione, definendo così l'utile imponibile da scioglimento della riserva di reinvestimento non utilizzata in fr. 445'577.- di media annua. 3. Con il presente, tempestivo ricorso _____ contesta nuovamente l'imposizione dello scioglimento della riserva di reinvestimento non utilizzata, ribadendo che, a mente sua, non sono date le condizioni di applicazione dell'art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD. La sua azienda non sarebbe infatti astretta all'obbligo di tenere la contabilità, essendo in tutto e per tutto paragonabile alle classiche aziende di contadini che caratterizzavano il cantone in quegli anni. Rileva altresì che la cifra d'affari in quanto tale non riveste carattere determinante per stabilire se un'azienda sia assoggettata all'obbligo di tenere la contabilità. Fa infine notare di aver comprato metà dell'immobile dagli zii nel corso del 1978 e di aver ricevuto in donazione dal padre l'altra metà nel 1980, quando la sua ditta individuale era già attiva da alcuni anni e, meglio, dal 1972. In occasione dell'udienza del 25 febbraio 1999 le parti si sono confermate nelle rispettive posizioni. 4. 4.1. Sono imponibili secondo l'art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD i profitti in capitale conseguiti nell'esercizio di un'azienda avente l'obbligo di tenere una contabilità mediante alienazione o realizzazione di beni, come gli utili provenienti da immobili, il plusvalore derivante dall'alienazione di titoli, gli utili di liquidazione in caso di cessazione o alienazione di un'azienda. 4.2. 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). 4.3. L'art. 52 ORC precisa le condizioni per le quali nasce l'obbligo di tenere la contabilità, riprendendo sostanzialmente la regola sancita dall'art. 934 cpv. 1 CO. A loro volta gli artt. 53 e 54 ORC circoscrivono in maniera più precisa le aziende che sono tenute a farsi iscrivere nel RC e che di conseguenza hanno l'obbligo di tenere i libri contabili e sono assoggettate all'imposta federale diretta secondo l'art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD. Secondo l'art. 53 lett. C ORC, sono considerate altre imprese esercitate in forma commerciale quelle che non sono imprese commerciali o industriali vere e proprie, ma che per la loro importanza e natura vogliono essere esercitate commercialmente e richiedono la tenuta di una contabilità regolare. L'obbligo d'iscrizione per le imprese enumerate sotto la lettera C dell'art. 53 ORC non sussiste se l'introito lordo annuo non raggiunge i centomila franchi. 4.4. Secondo prassi e giurisprudenza sviluppatasi attorno alle norme di legge sopra riferite, le aziende agricole non sottostanno, in virtù della loro natura specifica, all'obbligo di iscrizione e quindi di tenere la contabilità, nemmeno quando il loro reddito eccede i centomila franchi (DTF 78 I 68). Del pari non sottostanno a tale obbligo le imprese attive nel campo della produzione naturale (cave, imprese estrattive in genere) se non hanno vincoli con il commercio

all'ingrosso dei prodotti ottenuti o se non sono dirette secondo criteri commerciali. Lo stesso vale per le imprese artigianali, nelle misura in cui non siano delle "grandi imprese" (Känzig , Wehrsteuer, Vol. I, Basilea 1982, ad. Art. 21 Abs 1 lit. d, p. 382; Masshardt/Tatti , Commentario all'imposta federale diretta, 1985, ad art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD, n. 110, p. 125; Käfer , Die kaufmännische Buchführung, [Berner Kommentar], Vol. VIII, 2.a parte, Berna, 1976, p. 337 s.; ASA 21 75 e 79; ASA 23 326 ss.). Tuttavia le aziende agricole che esercitano un'attività nel campo dell'allevamento di bestiame grosso o di volatili, i frutticoltori, i giardinieri, gli orticoltori, i vivaisti, i viticoltori sono assimilati alle "altre imprese esercitate in forma commerciale" di cui all'art. 53 lett. C ORC (Käfer , op. cit., p. 336; Känzig , loc. cit.). Fa ad esempio eccezione il vivaista che produce lui stesso i prodotti che vende e non ha un commercio secondo l'art. 53 lett. A ORC, ma non il vivaista che occupa del personale e vende a terzi parte della sua produzione (DTF 81 I 78). Nel caso degli orticoltori, invece, determinanti sono le modalità d'esercizio dell'azienda. Gli orticoltori all'ingrosso sono senz'altro obbligati a tenere la contabilità, non così piccoli orticoltori che producono per il proprio consumo e vendono a numero limitato e stabile di clienti senza una particolare organizzazione di vendita (Känzig , loc. cit.; ASA 21 79 ss.). Va infine ricordato che un'azienda agricola gestita come attività accessoria, ma in stretta relazione con un'impresa per il commercio del fieno, un importante allevamento di maiali da ingrasso e un'impresa di trasporti, è obbligata a tenere la contabilità (ASA 54 44; Känzig , Die direkte Bundessteuer, vol. II, 2.a ediz., Basilea 1992, p. 75 ss.). Parimenti ne va di una panetteria-pasticceria, che, oltre al titolare e a sua moglie, dà lavoro ad altri cinque dipendenti (ASA 52 627; Känzig , loc. cit.).

5. 5.1. Venendo ora al caso concreto, non è in discussione l'atto di realizzazione come tale e, meglio, l'alienazione del mappale n.

_____ RFD di _____, che _____, _____, ha venduto alla _____. In occasione dell'audizione del 18 ottobre 1991, autorità fiscale e patrocinatore del ricorrente avevano convenuto di determinare l'utile derivante dall'alienazione del fondo in fr. 1'321'450.- e di tenerne in sospeso l'imposizione in previsione del previsto reinvestimento, con l'impegno a sciogliere il residuo della riserva alla fine del 1992, data entro la quale era prevista la conclusione della nuova costruzione.

5.2. L'obbligo di tenere la contabilità per l'azienda del ricorrente attiva nel campo della floricoltura, va quindi valutato non tanto al momento dello scioglimento della riserva, ma al momento della realizzazione dell'utile, vale a dire della vendita del fondo il 18 dicembre 1988. Anche il ricorrente non può non esserne consapevole, poiché nell'accordo del 18 ottobre 1991 si precisava anche che l'eventuale residuo della riserva di reinvestimento sarebbe stato imposto in media annua, fatta salva l'eventualità di una tassazione intermedia. Il che significa che, qualora il ricorrente avesse cessato l'attività o fosse cessato l'obbligo di tenere la contabilità, il residuo sarebbe stato imposto con il prelievo dell'imposta annua a fine assoggettamento o in caso di tassazione intermedia (art. 101 v. LT).

5.3 Già per questo fatto, il presente ricorso costituisce, nella sua sostanza, un venire contra factum proprium , un rimettere in discussione una questione già definita concordemente tra le parti in ogni suo dettaglio, eccezione fatta del calcolo del residuo.

5.4. Si pone pertanto il problema della rilevanza dell'accordo transattivo sottoscritto dal patrocinatore del contribuente il 18 ottobre 1991. A tale proposito, esiste una copiosa giurisprudenza di questa Camera, che, fondandosi sulla natura della transazione che interviene fra fisco e contribuente, esclude che il contribuente possa recedere dall'accordo, quando lo stesso sia validamente costituito (cfr. p. es. CDT n. 296-297 del 18 settembre 1989 in re Ba.; CDT n. 259 del 4 settembre 1989 in re Ka.). Basti ricordare, a questo proposito, che la dottrina più recente, partendo dall'elemento

dell'unilateralità, che caratterizza le decisioni, osserva che nel caso dell'accordo si ha bilateralità e che l'accordo è più di una comunicazione, poiché contiene una manifestazione di volontà riferita ad un caso concreto e costituisce un vero e proprio contratto di diritto pubblico fra fisco e contribuente, che la dottrina (Känzig/Behnisch , Die direkte Bundessteuer, vol. III, 2.a ediz., Basilea 1992, p. 108 s.; Rickli , Die Einigung zwischen Behörden und Privaten im Steuerrecht, Basilea 1987, p. 103; Duss , Zwischen Norm und Sachverhalt, in ASA 59, p. 69.) assimila alla figura civilistica della transazione extragiudiziale, con cui due parti eliminano una controversia od una incertezza circa una relazione giuridica. Come si vede, alla luce della più recente dottrina in materia, l'efficacia di un'intesa fra autorità fiscale e contribuente poggia su di un vincolo contrattuale. In tale contesto, il principio della buona fede assume rilevanza unicamente in ambito interpretativo, qualora i termini dell'accordo non fossero sufficientemente univoci e necessitassero di essere chiariti. Non può più esservi alcun dubbio, allora, sul fatto che il contribuente, che si è impegnato, sottoscrivendo una transazione con l'autorità fiscale, non potrà poi semplicemente recedere unilateralmente da tale accordo (cfr. CDT n. 98 del 3 maggio 1993 in re Tu.; CDT n. 79-81 del 3 maggio 1993 in re Ki.).

5.5. Appare quindi chiaro che il ricorrente è quanto meno in contraddizione con se stesso quando, contestando ora l'obbligo di tenere la contabilità, smentisce i termini dell'accordo del 18 ottobre 1991 di differire l'imposizione dell'utile derivante dall'alienazione del fondo, che veniva concordata in fr. 1'321'450.-, in previsione del previsto reinvestimento e di imporre, a lavori terminati, il residuo della riserva di reinvestimento, poiché tale accordo, nella misura in cui concerneva anche l'IFD, non poteva non avere quale presupposto l'obbligo di tenuta della contabilità. L'unico aspetto lasciato aperto dall'accordo, per forza di cose, è quello del calcolo del residuo della riserva di reinvestimento a lavori terminati. Di ciò si dirà in seguito.

5.6. Ma anche se si volesse ridiscutere il presupposto del citato accordo, questa camera non potrebbe giungere a conclusione diversa da quella cui erano giunte le parti nel 1991. Negli anni 1987 e 1988, vale a dire nei due anni precedenti la vendita del fondo di _____ alla _____, avvenuta il 22 dicembre 1988, il ricorrente ha denunciato un reddito aziendale di fr. 236'090.- di media annua. Nel 1987 gli incassi per vendite sono stati di ben fr. 942'403.- e i salari produttivi di fr. 193'955.-; nell'anno successivo, quella alla fine del quale è intervenuta la vendita del fondo di Lugano, gli incassi per vendite erano di fr. 945'399.- e i salari produttivi addirittura di fr. 242'844.-. Ciò evidenzia al di là di ogni ragionevole dubbio che _____, in quegli anni, disponeva non soltanto di un vivaio, ma di una struttura produttiva e di vendita di prim'ordine. La sua azienda (vivaio e floricoltura) non poteva non essere assimilata, come sopra ricordato, alle "altre imprese esercitate in forma commerciale" di cui all'art. 53 lett. C ORC.

6. Resta da esaminare il calcolo del residuo della riserva di reinvestimento effettuato dall'UT.

6.1. In pratica la riserva da sciogliere va calcolata deducendo dalla quotaparte aziendale del prezzo nel 1988 (fr. 1'592'500.-) la quotaparte della provvigione (fr. 32'500.-) e la riserva reinvestita (fr. 573'655.-), cosicché l'utile da imporre ammonta a fr. 986'345.-, pari a fr. 493'172.- di media annua. Il ricorrente propone un diverso calcolo, che diverge da quello dell'autorità fiscale su un solo punto e, meglio, l'ammontare dell'investimento, che viene determinato per la quota parte aziendale in fr. 633'198.-.

6.2. Le modalità di tale calcolo non possono tuttavia essere seguite. Il ricorrente determina l'ammontare della riserva reinvestita sommando il costo dell'acquisto di metà dell'immobile dallo zio il 30 giugno 1978 pari a fr. 376'500.-, l'assunzione del debito residuo al 28 dicembre 1978 e la rendita versata ai genitori di fr. 192'000.-. Tale modalità di calcolo non può essere

manifestamente seguita, poiché si riferisce agli asseriti costi di acquisto del mappale nel 1978 per metà acquistandolo dallo zio il 28 dicembre 1978 e per metà ricevendolo in dono dal padre il 28 dicembre 1979 e non al valore del mappale contabilizzato nel 1988, quando è stato venduto alla _____ . Il calcolo della riserva di reinvestimento non può non partire dal valore che l'immobile venduto il 22 dicembre 1988 aveva nella contabilità dell'azienda del ricorrente, ove si tien conto degli eventuali ammortamenti effettuati negli esercizi precedenti. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 1'600.– b. nelle spese di cancelleria di _____ complessivi fr. 80.– per un totale di _____ fr. 1'680.– sono a carico del ricorrente. 3. Intimazione alle parti. 4. Contro il presente giudizio è dato ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: _____ Il segretario: _____

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