

vendita di carburanti con sostituzione dei serbatoi e realizzazione di una stazione automatica. Rileva inoltre di non aver mai svolto alcun tipo di attività per conto della _____, sostenendo che la sua presenza nel consiglio di amministrazione era puramente rappresentativa. Ribadisce quindi in conclusione che le azioni della _____ appartengono pacificamente al patrimonio privato dei contribuenti e che l'Ufficio di tassazione le ha sempre imposte quale sostanza privata. Fa altresì rilevare che le azioni della _____ sono state acquistate con fondi privati e non per scopi aziendali e non sono in rapporto diretto con il raggiungimento dello scopo aziendale.

E. 3.2

All'udienza del 28 settembre 2000 le parti si sono confermate nelle rispettive posizioni, illustrandole ulteriormente. In particolare il ricorrente ha prodotto un'ulteriore memoria in cui ribadisce quanto sostenuto nel ricorso.

E. 4.1

Secondo gli articoli 17 cpv. 1 LT e 18 cpv. 1 LIFD sono imponibili quale reddito da attività indipendente 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. Secondo gli articoli 17 cpv. 2 LT e 18 cpv. 2 LIFD, fanno parte dei proventi da attività indipendente 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 o in imprese o stabilimenti d'impresa siti all'estero è equiparato all'alienazione. La sostanza commerciale comprende tutti gli elementi patrimoniali che servono interamente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente.

E. 4.2

Di massima, devono essere adempiute le seguenti tre condizioni: a) che il contribuente eserciti in modo indipendente un commercio, un'industria o un'azienda oppure eserciti una professione liberale; b) che abbia alienato o realizzato un bene di natura aziendale; c) che mediante l'operazione abbia conseguito un utile (si vedano in generale e con particolare riferimento alla nozione di bene aziendale: ASA 54 45, consid. 1, 49 72, 41 115; Reich, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, in SJZ, vol. 80, 1984, p. 221; Masshardt/Tatti, Imposta federale diretta, ad art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD, n° 93 ss., p. 120; Känzig, Wehrsteuer, ad art. 21 cpv. 1 lett. d, n° 150, p. 362; Pichon, Fortune commerciale et fortune privée, in RF 43 263 ss.; Höhn, Die Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinn im Einkommenssteuerrecht, in ASA 50 531).

E. 5

La questione sollevata dal ricorso in esame è già stata ripetutamente affrontata da questa Camera, che, esaminando la giurisprudenza del Tribunale federale e la dottrina che ad essa si è ispirata, ha individuato innanzi tutto i caratteri che permettono di distinguere la sostanza aziendale da quella privata (CDT n. 301 del 10 dicembre 1991 in re R.A.; CDT n. 156 del 28 luglio 1993 in re M. G.; CDT n. 138 del 28 luglio 1993 in re R. R.).

E. 5.1

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. Nel novero dei beni alternativi rientrano anche le quote di partecipazione a società di persone e le azioni di società di capitali (cfr. Reich , Die Abgrenzung von Geschäftsun- Privatvermögen im Einkommensteuerrecht, in SJZ , vol. 80, 1984, p. 222; Känzig , Wehrsteuer, ad art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD, n° 151, p. 362; inoltre, StE 1987 B 23.2 Nr. 4; StE 1996 B 23.2 Nr. 17, consid. 5). 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). 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 , op. cit., p. 222 s.). Come già si è detto, le quote di partecipazione a una società anonima costituiscono indiscutibilmente un bene alternativo e possono quindi far parte sia del patrimonio aziendale che di quello privato (cfr. StE 87 B 23.2 Nr. 4).

E. 5.2

Partendo dai principi giurisprudenziali sopra enunciati, 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 deve avvenire secondo criteri oggettivi, operando una valutazione e un apprezzamento dell'insieme delle condizioni e delle circostanze particolari. A tale proposito, come meglio si vedrà in seguito, la provenienza dell'attivo in questione o il modo in cui viene contabilizzato non rivestono importanza determinante. Determinante é piuttosto la destinazione conferita al bene in questione nell'azienda. Di conseguenza é sempre considerato appartenere alla sostanza aziendale qualsiasi bene acquistato a scopi commerciali e che serve direttamente o indirettamente all'azienda (cfr. DTF 94 I 464; ASA 44 p. 205; StE 1991 B 23.2. Nr. 9; Reich , op. cit., p. 227, Nr. 5). 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 (cfr. ASA 49 p. 72 ss.). Alla stessa conclusione é giunto 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 (cfr. ASA 54 p. 44 ss.). Ha pure considerato assoggettabile all'imposta sui profitti in capitale 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 (cfr. ASA 41 p. 117 ss.).

E. 5.3

A sua volta il Tribunale amministrativo del Canton Zurigo, applicando criteri sostanzialmente analoghi a quelli in vigore in materia di IFD e di IC-TI (StE 1991 B 23.2. Nr. 9), ha ritenuto che il criterio determinate 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 Nr. 9, consid. 3a; Reich , op. cit., p. 226). Il modo in cui un attivo é contabilizzato assurge così a indizio di una certa rilevanza, anche se non determinante, della volontà del contribuente (Reich , op. cit., p. 226; StE 1996 B 23.2 Nr. 17, consid. 4; inoltre, con riferimento alla deduzione delle perdite, ASA 63 - 1994 - p. 37 = RF 1993 p. 524 = RDAF 51 / 1995 p. 30).

E. 6.1

Venendo all'esame della fattispecie, l'argomento principale che i ricorrenti adducono a sostegno della loro tesi è che la sua partecipazione nella _____ è sempre stata da loro dichiarata nell'elenco titoli quale sostanza privata e non è mai stata inclusa nel bilancio della ditta individuale, manifestando così la propria volontà di considerare e di mantenere nel patrimonio privato la partecipazione. I ricorrenti rilevano inoltre che la presenza di _____ nel consiglio di amministrazione della _____ era puramente rappresentativa e non ha mai comportato lo svolgimento di mansioni direttive. Avvertono infine l'assenza di un qualsiasi elemento funzionale della partecipazione dell'azienda, malgrado lo scopo della società iscritto a RC fosse analogo.

E. 6.2

Si tratta, pertanto, di valutare nel loro complesso gli indizi presenti, in modo da poter definire quali siano preponderanti e da attribuire così all'una o all'altra sfera le azioni possedute dal ricorrente. La dottrina, ispirandosi ai criteri delineati dalla citata giurisprudenza del Tribunale federale, ha riassunto così la regola che permette di delimitare le due categorie di beni: si è in presenza di beni aziendali solo quando sono integrati entrambi i presupposti seguenti: - acquisto dei beni a fini aziendali, cioè con l'intenzione di destinarli ad uso aziendale; - effettivo uso dei beni per l'azienda. In caso contrario, si deve concludere che si è in presenza di beni privati, se nessuno dei due presupposti è dato (Cagianut/Höhn , Unternehmenssteuerrecht, Berna 1986, p. 219).

E. 6.3

Nel presente caso non è facile ricostruire l'intenzione, ovvero la volontà oggettivamente manifestata e realizzata dal ricorrente al momento dell'acquisto della partecipazione nella _____. È comunque fuor di dubbio che _____ ha dato vita alla società, partecipando nel 1971 alla sua costituzione ed entrando sin dall'inizio a far parte del consiglio d'amministrazione. E altrettanto certo è che la neocostituita società nel 1971 aveva per scopo l'esercizio di linee automobilistiche per il trasporto di persone e di messaggeria quale assuntrice _____, il trasporto di scolari e il servizio calla neve. Questo scopo non è stato modificato negli anni, anche se i ricorrenti pretendono che di fatto la società abbia assunto un diverso indirizzo, realizzando una stazione di distribuzione della benzina che avrebbe viepiù acquistato importanza soverchiante rispetto alle altre attività della società. Tale argomento è tuttavia privo di pregio. Infatti, non appena si consultino i conti economici e i bilanci della _____, ci si avvede che l'attività di assuntrice

postale è nettamente predominante, quasi esclusiva. Ancora nel 1999, così come negli anni precedenti, la stragrande maggioranza delle entrate proveniva dall'assuntorato postale. Lo si evince chiaramente dall'ammontare dei ricavi e dei costi salariali. È quindi del tutto manifesta l'affinità, per non dire addirittura l'identità dell'attività della ditta individuale di _____ e di quella svolta dalla _____. Entrambe erano e sono attive quali assuntrici postali: la ditta individuale del ricorrente nella zona della Valle _____, delle _____ e dell' _____, ma anche sulla tratta _____ - _____; la _____ in quella della Valle _____, segnatamente dell'alta valle, fino a _____ risp. a _____.

E. 6.4

Questa circostanza appare oggettivamente decisiva e colloca in secondo piano gli altri indizi. Si deve convenire con l'Ufficio di tassazione che la partecipazione alla _____, attraverso il possesso di praticamente metà del pacchetto azionario, rafforzava _____ nella sua posizione di assuntore postale, non da ultimo nei confronti della concorrenza, garantendogli altre linee rispetto a quelle concesse in esercizio dalle _____ alla sua ditta individuale. La partecipazione azionaria gli consentiva quindi, più in generale, di stabilire, ove ve ne fosse stato bisogno, relazioni economiche e commerciali o altre forme di reciproca collaborazione. Vero è che _____ sostiene che la sua presenza nel consiglio d'amministrazione della _____ era di mera rappresentanza. Non va tuttavia trascurato il fatto che egli deteneva praticamente la metà del pacchetto azionario e che il suo peso non era quindi trascurabile qualora fosse stato necessario prendere determinate decisioni. Da queste circostanze, se valutate da un punto di vista oggettivo, si ricava, al di là delle intenzioni soggettivamente conclamate, quale fosse la verosimile volontà del contribuente al momento della costituzione della società e della sottoscrizione da parte sua della metà del pacchetto azionario. Da un profilo oggettivo, il nesso funzionale, strumentale tra l'attività del contribuente quale titolare della ditta individuale _____ e la partecipazione azionaria appare quindi acquisito.

E. 6.5

Al cospetto di tali circostanze non può quindi essere attribuita rilevanza determinante al modo di contabilizzazione della partecipazione. Vero è che essa è sempre stata dichiarata dal ricorrente come bene privato. Non va infatti dimenticato che il problema della qualifica della partecipazione non si era mai posto prima della sua cessione a signori _____. È proprio in questa occasione che ci si è trovati confrontati per la prima volta al quesito di sapere se la partecipazione ceduta fosse da considerare aziendale per la stretta affinità dell'attività della società partecipata con quella della ditta individuale.

E. 6.6

La situazione, nel caso in esame, non appare sostanzialmente diversa da quella giudicata da questa Camera nel caso A. R. (CDT n. 301 del 10 dicembre 1991), in cui era stata affermata la natura aziendale di partecipazioni azionari per la stretta connessione tra l'attività esercitata dal ricorrente e l'attività svolta dalle società anonime nel campo del commercio all'ingrosso di pelli e pellicce, rispettivamente nel commercio dello stesso tipo di merce.

E. 6.7

A mente di questa Camera, malgrado l'esistenza di indizi, quali in modo di contabilizzazione, che per un certo verso permetterebbero di considerare privata la partecipazione alla _____, ve ne sono altri, in particolare l'affinità, lo stretto legame delle due attività nell'ambito dell'assuntorato postale, che fanno apparire preponderante la tesi della natura aziendale della partecipazione. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia

1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 800.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 880.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Intimazione alle parti. 4. 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.