

TI_GERICHTE 80.2002.48 vom 2. Juli 2002

TI Tribunale d'appello, 2002-07-02, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2002.48

FR: TI_GERICHTE 80.2002.48 du 2 juillet 2002

IT: TI_GERICHTE 80.2002.48 del 2 luglio 2002

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 2

I contribuenti impugnavano la suddetta decisione, con reclamo del 10 luglio 2001, contestando il carattere commerciale della partecipazione detenuta da _____ nella _____. Spiegavano come quest'ultima società fosse stata costituita nel 1995, quando il reclamante era ancora dipendente ed aveva sottoscritto una quota del 20%; in seguito, erano poi stati deliberati diversi aumenti di capitale, in occasione dei quali erano entrati nuovi soci e la sua partecipazione era progressivamente scesa proporzionalmente fino a raggiungere il 6.65% al momento della vendita. Tali elementi dimostrerebbero che egli non aveva mai inteso fare un uso commerciale della partecipazione in _____. L'autorità fiscale respingeva il gravame con decisione del 25 febbraio 2002, fondata sui seguenti argomenti: - determinante, per attribuire una partecipazione sociale alla sostanza privata o a quella commerciale, sarebbe non la contabilizzazione bensì l'uso effettivo del bene nell'azienda del contribuente; - l'attività di consulenza informatica svolta dal reclamante presenterebbe una certa affinità con quella propria della _____; - la _____ è nata in concomitanza con la liquidazione della _____; - l'inizio dell'attività lucrativa indipendente è avvenuta simultaneamente all'iscrizione a registro di commercio della _____ (1996), di cui egli è divenuto presidente; - il contribuente avrebbe ricevuto un mandato dal Canton Ticino per una consulenza in materia di servizi internet, grazie proprio al fatto di essere presidente di _____.

E. 3

Con tempestivo ricorso alla camera di diritto tributario, i coniugi _____ e _____ chiedono nuovamente lo stralcio del reddito proveniente dalla cessione delle azioni _____. Riproposta la storia della nascita e dello sviluppo della società in questione, sottolineano che _____ non ha mai immesso fondi nella _____, dalla sua costituzione fino al momento della vendita. Negano inoltre un ruolo operativo in seno alla società, nonostante la carica, puramente onorifica, di presidente del consiglio di amministrazione. Fanno poi notare che, dopo l'inizio dell'attività indipendente, il dott. _____ non ha mai avuto significative relazioni commerciali con _____. Nelle sue osservazioni del 26 aprile 2002, il Servizio giuridico della Divisione delle contribuzioni propone di respingere il ricorso.

E. 4.1

Secondo gli articoli 17 cpv. 1 LT e 18 cpv. 1 LIFD sono imponibili quali 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. Il cpv. 2 dei citati articoli di legge – nella versione in vigore nel periodo fiscale in discussione – specifica che 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 p. 45, consid. 1, 49 p. 72, 41 p. 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 p. 263 ss.; Höhn , Die Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinn im Einkommenssteuerrecht, in ASA 50 p. 531).

E. 4.3

La distinzione tra bene privato e bene aziendale non è sempre chiara e l'attribuzione di un bene specifico alla sfera privata piuttosto che a quella commerciale, e viceversa, non sempre è 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 , op. cit., p. 222; Känzig , Wehrsteuer, ad art. 21 cpv. 1 lett. d DIFD, n° 151, p. 362; inoltre, StE 1987 B 23.2 n. 4; StE 1996 B 23.2 n. 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 è 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.).

E. 4.4

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 è piuttosto la destinazione conferita al bene in questione nell'azienda. Di conseguenza è 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. n. 9; Reich, op. cit., p. 227, n. 5).

E. 4.5

I principi appena illustrati trovano applicazione anche per la qualifica dei diritti di partecipazione (cfr. DTF 120 la 349 consid. 4c/bb). Quest'ultimi costituiscono sostanza aziendale quando sono acquistati per l'azienda e servono effettivamente (in modo diretto o indiretto) a tale scopo; appartengono invece alla sostanza privata se il loro acquisto costituisce un mero investimento di capitali (ASA 49 p. 72 consid. 1). Ne discende che una medesima partecipazione detenuta congiuntamente da più persone può costituire per talune sostanze private e per altre sostanze commerciali (DTF 120 la 349 consid. 4c/bb). Il Tribunale federale ha già avuto occasione di ammettere il carattere aziendale di una partecipazione laddove il suo acquisto permetteva alla ditta individuale del contribuente di esercitare un influsso dominante su di un'impresa attiva nel medesimo ramo (ASA 49 p. 72 consid. 1); è parimenti stata considerata appartenente al patrimonio commerciale una partecipazione a una società semplice, il cui unico scopo consisteva nell'amministrazione di un immobile, nel quale era sita la ditta individuale del contribuente (DTF 120 la 349 consid. 4c/bb). Alla stessa conclusione è 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. 4.6

Recentemente, il Tribunale federale ha precisato la propria giurisprudenza, facendo riferimento a sentenze non pubblicate, nelle quali si afferma che una stretta relazione economica tra l'impresa del contribuente e la società anonima di cui detiene le azioni non è ancora sufficiente per ammettere il carattere commerciale di queste ultime. L'elemento determinante è la volontà del contribuente di mettere concretamente a profitto i suoi diritti di partecipazione per migliorare il risultato commerciale della sua impresa (Tribunale federale, 9 aprile 2001, in RF 2001 p. 500 = StE 2001 B 23.2 n. 23 = RDAF 57/2001 p. 16, con riferimento alle sentenze inedite del 17 novembre 1989 nella causa AFC c. R. consid. 2c e del 28 giugno 1989 nella causa B. c. SZ, Kantonale Steuerverwaltung consid. 4a). È quanto si verifica, in particolar modo, quando il contribuente si serve della sua partecipazione in una società anonima attiva in un settore economico diverso da quello della

sua impresa per avvicinarsi e favorire in tal modo una diversificazione, commercialmente vantaggiosa, delle sue attività.

E. 4.7

Nella stessa occasione, l'Alta Corte ha poi condiviso l'opinione espressa da autori, che facendo riferimento al tenore dell'art. 18 cpv. 2 LIFD, avevano osservato che, perché la partecipazione a una società di capitali acquistata da un imprenditore individuale faccia parte della sua sostanza commerciale, non basta che le due imprese siano in strette relazioni economiche, ma occorre anche che la partecipazione serva all'esercizio dell'attività economica dell'interessato. È il caso, per esempio, di chi esercita un albergo di montagna ed è azionista di una società ferroviaria che serve la regione (Amschwand , Geschäftsvermögen oder Privatvermögen ? Eine Übersicht, in RF 55/2000 p. 480 ss., p. 487; Höhn/Waldburger , Steuerrecht, vol. II, 8 a ediz., Berna 1999, § 38, n. 51–52, p. 348–349). Secondo i giudici di Losanna, infatti, tale tesi concorda perfettamente con la giurisprudenza non pubblicata menzionata dallo stesso Tribunale federale nella propria sentenza, con la conseguenza che non vi sarebbe ragione di modificare la giurisprudenza, tanto più che i criteri che permettono di determinare l'appartenenza di un bene alla sostanza privata o a quella commerciale sono gli stessi in base al decreto concernente la riscossione di un'imposta federale diretta (DIFD) e secondo la legge sull'imposta federale diretta (RF 2001 p. 500 = StE 2001 B 23.2 n. 23 = RDAF 57/2001 p. 16). Il Tribunale federale ha invece preso le distanze da un'altra opinione dottrinale, secondo la quale solo le partecipazioni che costituiscono attivi della ditta individuale (in qualità di garanzia dei suoi impegni o attivi di riserva) sarebbero beni commerciali (Ryser/Rolli , Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], Berna 1994, p. 167–168) ; secondo i giudici, invece, una simile concezione negherebbe ogni interesse economico ad una partecipazione in una società di capitali la cui attività completa o favorisce quella di un commerciante individuale (RF 2001 p. 500 = StE 2001 B 23.2 n. 23 = RDAF 57/2001 p. 16).

E. 5.1

Nella fattispecie, il ricorrente, che allora lavorava quale dipendente presso il _____ della _____ (_____) e quale insegnante presso la Scuola _____ di _____ di _____ (_____), ha sottoscritto nel 1995 una quota di capitale di fr. 4'000, pari al 20% della costituenda _____ . Quando i soci hanno deciso, nel 1996, di sciogliere quest'ultima società per costituire la _____ , il ricorrente ne è divenuto azionista, con un capitale di fr. 26'600, costituito dall'apporto iniziale e dalla remunerazione per la rinuncia ai diritti di opzione sulle nuove opzioni, sottoscritte da un nuovo socio in occasione di un aumento di capitale. Secondo l'autorità di tassazione, per il fatto che nel 1996 il ricorrente è divenuto indipendente, le azioni di _____ costituivano sua sostanza commerciale, con la conseguenza che l'utile realizzato al momento della loro cessione costituirebbe reddito aziendale imponibile. Di diverso avviso il contribuente, che sottolinea di avere sottoscritto la partecipazione nella _____ prima e nella _____ poi solo per fare un investimento di capitale privato.

E. 5.2

Se si considerano parallelamente l'evoluzione dell'attività professionale del ricorrente, da un lato, e quella della società _____ , dall'altro, non sono molti gli indizi che confortano la tesi dell'autorità fiscale. In particolare, si considerino i seguenti aspetti: - _____

_____ è stata costituita quando ancora il ricorrente esercitava un'attività dipendente, mentre la giurisprudenza ha sempre messo l'accento sul fatto che il carattere commerciale delle partecipazioni sociali si stabilisce anche alla luce della circostanza che la costituzione della società o l'acquisto delle partecipazioni segue l'inizio dell'attività indipendente (cfr. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, vol. II, 8 a ediz., Berna 1999, § 38, n. 52, p. 349); - anche se si volesse ammettere che la costituzione di _____ sia stata anticipata rispetto all'inizio dell'attività lucrativa indipendente, essendo l'avvio di quest'ultima magari già stato deciso, sarebbe logico attendersi che il contribuente raccolga i frutti di tale sinergia, dopo la costituzione della propria ditta individuale; invece, il ricorrente ha iniziato l'attività autonoma nel 1996 e non solo non ha aumentato la propria partecipazione nella società, nonostante i ripetuti aumenti di capitale, ma ne ha addirittura ceduto le azioni dopo meno di due anni dall'avvio dell'attività di consulente; - quelli in cui una partecipazione azionaria, non contabilizzata fra gli attivi della ditta individuale o della società di persone, viene nondimeno considerata di carattere commerciale dall'autorità fiscale sono di solito casi in cui il contribuente costituisce o acquista la totalità o la maggioranza delle quote di partecipazione (è il caso anche della recente sentenza del Tribunale federale, precedentemente citata: i ricorrenti erano unici soci della collettiva e azionisti in parti uguali ed amministratori unici della SA, tanto che i giudici losannesi hanno parlato delle società in questione come delle diverse parti di uno stesso gruppo economico familiare); ciò è anche coerente con la ratio dell'assoggettamento all'imposta sul reddito dell'utile in capitale realizzato cedendo simili partecipazioni: se il presupposto dell'imposizione è che si tratti di quote che rientrano nel patrimonio della ditta individuale, cosa che presuppone a sua volta che " la partecipazione serva all'esercizio dell'attività economica" del titolare, è ovvio che quest'ultimo deve poter influenzare in modo determinante l'attività della società. Tali considerazioni depongono univocamente a favore della tesi dei ricorrenti. La continuità fra _____ (costituita nel 1995) e _____ (costituita nel 1996) è, a tale proposito, del tutto evidente, sicché le osservazioni dell'autorità di tassazione, in merito alla concomitanza temporale fra l'inizio dell'attività indipendente e la costituzione della SA, non sono determinanti.

E. 5.3

L'autorità di tassazione fonda tuttavia le proprie argomentazioni sulla considerazione che vi sarebbe un'evidente affinità fra l'attività di consulenza informatica, svolta dal ricorrente, e quella di vendita di apparecchi per connessione alla rete (modem, router, ecc.), svolta dalla _____. La contiguità delle due attività sarebbe ancor più evidente se si considera il fatto che fra gli scopi della ditta individuale _____ rientra quello di effettuare collegamenti sulle reti pubbliche (internet). In particolare, l'Ufficio di tassazione mette l'accento su di un mandato che il ricorrente ha ricevuto nel 2000 dal Dipartimento delle finanze e dell'economia del Canton Ticino, proprio in relazione a servizi internet/intranet. Come si è visto, perché la plusvalenza conseguita con la cessione di azioni sia soggetta all'imposta non è sufficiente che vi sia una generica contiguità fra l'attività indipendente e quella della società di cui il contribuente detiene le quote di partecipazione; altrimenti, potrebbe divenire imponibile anche il capital gain conseguito da un farmacista che abbia comperato e rivenduto in borsa azioni di una casa farmaceutica. Si richiede invece che la partecipazione sociale diventi una sorta di strumento di lavoro della ditta individuale o della società di persone. Nel caso concreto, non è minimamente dimostrato che il Canton Ticino abbia conferito il mandato in questione al ricorrente per il fatto che era già cliente di _____. Al contrario, nel 1998, il Canton Ticino aveva conferito a _____ il

mandato di capo del progetto Amministrazione 2000, per la riforma completa dell'informatica dello Stato. La successiva risoluzione del 2000, cui si riferisce l'autorità di tassazione nella decisione impugnata, costituisce un semplice compenso supplementare, che, come spiegato nel ricorso, è stato riconosciuto al contribuente per il fatto che aveva dovuto assumere ulteriori mansioni nell'esecuzione del mandato precedente. Né, come ha poi spiegato il ricorrente, egli ha consentito alla _____ di trarre vantaggi dal mandato a lui conferito, se è vero che il sito internet del Cantone e l'intranet dell'amministrazione cantonale sono stati curati da un'altra società (_____).

E. 5.4

Concludendo, non vi sono indizi particolarmente significativi dell'appartenenza delle azioni _____, cedute dal ricorrente, alla sostanza commerciale della ditta individuale di cui è titolare. Da un lato, non è stata portata alcuna prova di benefici che il ricorrente avrebbe tratto dalla proprietà delle azioni _____; dall'altro, non si può neppure parlare di un "gruppo economico", come nel caso trattato dal Tribunale federale, proprio perché il contribuente non ha mai controllato la società _____, ma anzi ha ridotto la propria partecipazione proporzionale, in seguito ad un paio di aumenti di capitale. L'unico elemento che potrebbe suffragare la tesi dell'amministrazione tributaria è il fatto che il dott. _____ sia effettivamente stato presidente del consiglio di amministrazione di _____. Tuttavia, nel ricorso si sottolinea come solo gli altri membri del consiglio d'amministrazione avessero responsabilità operative, come dimostrato dal fatto stesso che essi erano anche direttori di _____. Si tratta comunque di un aspetto che non appare determinante, soprattutto alla luce della successiva cessione delle azioni, poco dopo l'avvio dell'attività indipendente.

E. 6

Il ricorso è pertanto accolto. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali, mentre ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità a titolo di ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 25 febbraio 2002 è riformata nel senso che è stralciato il reddito aziendale di fr. 20'900, corrispondente alla plusvalenza conseguita con la cessione delle azioni _____. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 2'000 a titolo di ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). 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 Il presidente: Il segretario:

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