

# **TI\_GERICHTE 80.2004.94 vom 20. Dezember 2004**

TI Tribunale d'appello, 2004-12-20, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2004.94](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2004.94)

FR: TI\_GERICHTE 80.2004.94 du 20 décembre 2004

IT: TI\_GERICHTE 80.2004.94 del 20 dicembre 2004

## **Regeste**

Sentenza o decisione senza scheda

## **Erwägungen**

### **E. 4**

ottobre 2002 inc. 2A.92/2002 e 2A.103/2002 in Sammlung BGE n. 886) l'ammontare del provento non è un criterio idoneo a determinarne la straordinarietà, poiché per es. una gratifica particolarmente elevata può essere del tutto corrente se trova fondamento in un risultato d'esercizio straordinariamente positivo (cfr. Weber, op. cit., n. 33). Questi proventi possono quindi essere sia correnti sia straordinari. La delimitazione va fatta tenendo conto delle circostanze concrete del caso.

### **E. 4.3**

Di regola, annota sempre l'Alta Corte federale nella citata sentenza, i dividendi non sono redditi aperiodici, ma per loro natura un provento corrente. Diverso il caso, segnalato dalla Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale, dei cosiddetti dividendi di sostanza, che scaturiscono da utili tesaurizzati di precedenti periodi (cfr. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats, in: BBl 1998 4929 ff., 4939). Così la giurisprudenza del Tribunale federale ha riconosciuto che può esservi un reddito straordinario se una società anonima controllata da una persona modifica proprio nel periodo di vuoto contributivo la propria politica dei dividendi. Corrisponde invero alla ratio delle norme applicabili (art. 218 LIFD e 321d LT) che il contribuente non approfitti del cambiamento delle basi temporali di calcolo per far scivolare determinati redditi nella lacuna contributiva (STF del 4 ottobre 2002 – inc. 2A.92/2002 e 2A.103/2002 – in Sammlung BGE n. 886 = ZStP 2003 p. 88 = RDAF 59 / 2003p. 202). Il Tribunale federale, nel caso citato, ha così riconosciuto che un secondo versamento di un dividendo e di un bonus, rinviati all'anno che cade nel "vuoto di tassazione", sono da considerare straordinari, anche se la prassi di distribuzione modificata è mantenuta negli anni seguenti. Per l'imposizione di tali proventi sono infatti determinanti i rapporti prima del passaggio all'imposizione postnumerando, l'ammontare straordinario delle distribuzioni e la possibilità, per l'azionista, di rinviare a suo piacimento nel "vuoto di tassazione" l'acquisizione del reddito (STF del 4 ottobre 2002 – inc. 2A.92/2002 e 2A.103/2002 – in Sammlung BGE n. 886 = ZStP 2003 p. 88 = RDAF 59 / 2003p. 202; v. anche StE 1999 B 64.1 n. 10).

### **E. 4.4**

Per la giurisprudenza di altri cantoni, distribuzioni palesi o occulte di dividendi effettuate da società di capitali legate a persone e che, confrontate con gli anni precedenti, sono conseguenza di un cambiamento della politica di distribuzione, sono considerate come

redditi della sostanza aperiodici e dunque straordinari (RF 2002 p. 15 = StKE 175/00 = StPS 2/01 p. 68 ss). Il Tribunale amministrativo di Zurigo ha così considerato straordinario un bonus versato per la prima volta nell'anno di vuoto contributivo, anche se poi negli anni successivi è stato versato regolarmente nella stessa misura, precisando che fatti, che si sono verificati negli anni successivi devono essere trascurati nella valutazione del carattere straordinario dei redditi (StE 2002 B 65.4 n. 8). In una successiva sentenza, il medesimo Tribunale ha pacificamente definito straordinario un dividendo distribuito per la prima volta dopo 25 anni da una società anonima controllata dall'azionista di maggioranza (RF 2002 p. 807). Analoga la giurisprudenza turgoviese in materia: se si tratti di dividendi insolitamente elevati deve essere esaminato sulla base della politica di distribuzione seguita fino ad allora. Se vi è continuità nel metodo (dividendi più elevati in caso di utili più importanti) non si giustifica l'imposizione speciale (RF 2002 p. 11 = TVR 2000 Nr. 23 = TaxPrax 4/2001 p. 12; inoltre TaxPrax2/2001 p. 46 ss; RF 2001 p. 507).

#### **E. 4.5**

Ci si può inoltre trovare di fronte a un reddito straordinario quando, malgrado la sua periodicità, il dividendo distribuito o il bonus supera nettamente quello dei periodi precedenti. Così il Tribunale amministrativo di Zurigo ha ritenuto che dividendi, distribuiti ai coniugi che controllano la società quali azionisti nell'anno che costituisce vuoto di tassazione e che ammontano al triplo di quelli dell'anno precedente, costituiscono un reddito straordinario (ZStP 2002 p. 236 = StE 2002 B 65.4 n. 9). Lo stesso dicasi di un dividendo di un milione di franchi, quando in precedenza vi erano state distribuzioni soltanto trascurabili e negli ultimi cinque anni non ve ne erano state del tutto (ZStP 2002 p. 226), come pure di un onorario straordinario di un avvocato, superiore a tre milioni e mezzo di franchi (StE 1995 B 64.1 n. 3 = ZStP 1995 p. 69).

#### **E. 4.6**

Una gratifica è in particolare considerata straordinaria se non viene corrisposta regolarmente. Ma anche in caso di versamento regolare, una gratifica può assumere la connotazione di un reddito straordinario per la parte che si scosta in modo considerevole da quelle versate negli anni che precedono o seguono il vuoto di tassazione (Allidi/Bernardoni/Bortolotto, Dalla tassazione biennale praenumerando alla tassazione annuale postnumerando, Agno 2003, p. 30). Nel caso della distribuzione di dividendi, essi possono provenire o dall'utile netto dell'esercizio contabile o da eccedenze di anni precedenti (Allidi/Bernardoni/Bortolotto, op. cit., p. 69). Nel primo caso determinante è la prassi seguita dall'azienda nella distribuzione, se regolare o irregolare. Nel caso di dividendi di sostanza, il dividendo distribuito non deriva dall'utile d'esercizio, bensì dalle eccedenze degli esercizi precedenti accantonate quali riserve o "utili riportati" (Allidi/Bernardoni/ Bortolotto, op. cit., p. 72).

#### **E. 5.1**

La ricorrente è azionista nella misura del 64% della \_\_\_\_\_ SA, le cui azioni sono per il resto detenute da altri familiari. Ella ha pure importanti partecipazioni in altre società della famiglia: la \_\_\_\_\_ SA e la \_\_\_\_\_ Inc. con sede negli Stati Uniti. Come spiega nel ricorso, queste società di carattere e conduzione familiare sono economicamente connesse fra di loro sia come settore operativo sia per l'importanza delle operazioni intersocietarie. La \_\_\_\_\_ SA è infatti la società che si occupa della produzione, mentre le società sorelle curano la vendita. Questo è il riassunto dei dividendi distribuiti

negli ultimi anni dalla \_\_\_\_\_ SA (in migliaia di franchi): '93 '94 '95 '96 '97 '98 '99 '00 '01 '02 Utile exerc. 320 122 247 420 101 361 1'279 432 105 167 Dividendo 100 – – 100 – 50 200 300 300 130 Su questa base, l'autorità di tassazione ha ritenuto che nel corso degli anni 2000 e 2001, cioè gli esercizi per i quali sono stati versati i dividendi nei due anni che costituiscono il "vuoto di tassazione", si sia verificata una distribuzione di utili di carattere straordinario. Ha infatti stabilito una quota media di utile distribuita in tutti gli esercizi presi in considerazione (esclusi gli anni 2000 e 2001), in rapporto all'utile d'esercizio globale, esclusi fattori straordinari (plusvalenze dovute alla vendita di immobili, ammortamenti accelerati). Ne risulta la seguente proporzione: utili ordinari dal 1993 al 1999 e nel 2002: fr. 2'107'000 utili distribuiti dal 1994 al 2000 e nel 2003: fr. 580'000 dividendo ordinario mediamente distribuito 28% La distribuzione ordinaria ammonterebbe dunque, per il 2001, a fr. 121'000 e, per il 2002, a fr. 29'400. La differenza fino all'utile d'esercizio (fr. 300'000 nel 2001 e fr. 105'000 nel 2002) costituirebbe allora reddito straordinario. A quest'ultimo dovrebbe poi essere aggiunto il dividendo di sostanza di fr. 195'000, pure distribuito nel 2002.

## **E. 5.2**

Il calcolo proposto dall'Ufficio di tassazione, che del resto non è contestato neppure dalla ricorrente, dimostra inequivocabilmente che i dividendi versati nel biennio in questione hanno avuto un carattere "straordinario" rispetto a quelli degli anni precedenti. La conclusione è particolarmente evidente nel caso del dividendo di sostanza di ben fr. 195'000.–, versato per la prima volta proprio nel 2001, anno in cui l'utile d'esercizio è stato di soli fr. 105'000.–. Come ha avuto modo di affermare, per esempio, la Commissione di ricorso fiscale del Canton Turgovia, i dividendi di sostanza sono distribuzioni effettuate a partire da riserve aperte, cioè distribuzioni che sono più elevate degli utili conseguiti nel corso dell'esercizio in questione. I dividendi di sostanza fanno parte dei redditi della sostanza di carattere aperiodico. Dal punto di vista economico, non sono attribuibili all'anno di computo nel corso del quale sono stati versati, per il fatto che, per esempio, trovano la loro origine nel corso degli anni precedenti. Per le stesse ragioni, è determinante, ai fini della qualifica di tali proventi come redditi straordinari, proprio il carattere aperiodico e non solo quello della dimensione del dividendo. Pertanto, i dividendi di sostanza sottostanno all'imposizione quali redditi straordinari anche se la loro misura non è cambiata rispetto agli anni che precedono il vuoto di tassazione. Essi sono cioè sempre redditi straordinari (RF 2000 p. 731 e giurisprudenza e dottrina citate). Ma la stessa conclusione si impone anche per i dividendi relativi all'utile dell'esercizio, in considerazione sia della loro dimensione assoluta – mai in precedenza erano stati versati dividendi nella misura di fr. 300'000 – sia della loro proporzione rispetto ai dividendi degli esercizi precedenti. Il calcolo su cui si è basato l'Ufficio di tassazione è già più che generoso nei confronti del ricorrente, poiché ha tenuto debitamente conto, nel fare le proporzioni, del fatto che gli utili di alcuni esercizi precedenti erano stati "gonfiati" da fattori straordinari.

### **E. 5.3.1**

La principale censura proposta dalla ricorrente concerne tuttavia il fatto che l'Ufficio di tassazione non abbia considerato anche i dividendi distribuiti dalle altre società del gruppo, nello stabilire il carattere "straordinario" dei proventi in discussione. Ella osserva infatti che determinante per la valutazione dovrebbe essere il risultato presso la persona fisica beneficiaria dei dividendi o di altri redditi. A tale conclusione condurrebbero diversi

argomenti: il fatto che le norme sui redditi straordinari figurano fra quelle relative all'imposizione delle persone fisiche, il riferimento al principio della capacità contributiva nella relativa giurisprudenza, il fatto che i proventi straordinari di uno stesso anno siano cumulabili ai fini della determinazione dell'aliquota. In questa prospettiva, i dividendi provenienti dalla \_\_\_\_\_ SA non sarebbero straordinari, per il fatto che, se si sommano anche quelli provenienti dalle altre due società, la somma totale non appare più tanto superiore rispetto a quella dei dividendi distribuiti negli anni precedenti. A fronte di dividendi complessivi di fr. 800'000 negli anni 2001 e 2002, per esempio, sarebbero stati versati ben fr. 1'288'000 nel 2000, fr. 452'000 nel 1999, fr. 340'000 nel 1998, fr. 300'000 nel 1997.

### **E. 5.3.2**

A tale riguardo, va anzitutto rilevato che la grossa sproporzione che emerge dal confronto con i dividendi del 2000 dipende da una circostanza eccezionale: la \_\_\_\_\_ Inc., che in precedenza non aveva distribuito dividendi, ha intrapreso in quell'anno una distribuzione di ben 588'000 franchi. Non ci fosse stata questa circostanza, i dividendi complessivi degli anni precedenti a quelli del "vuoto di tassazione" sarebbero sempre stati nettamente inferiori all'importo di fr. 800'000 raggiunto nel 2001 e nel 2002.

### **E. 5.3.3**

Comunque, l'argomentazione proposta dalla ricorrente non può essere condivisa. Infatti, è coerente con le esigenze poste dalla verifica del carattere straordinario dei redditi il fatto che ogni singola fonte venga esaminata in modo isolato. Si pensi al carattere "unico" della prestazione, che costituisce uno dei fondamentali presupposti per la determinazione del carattere "straordinario": è evidente che si tratta di una caratteristica che si riferisce al singolo provento e quindi alla singola fonte di reddito. Del resto, anche la giurisprudenza di altri cantoni ha affermato che la valutazione se un reddito conduca presso il contribuente ad una ingiustificata distorsione della capacità contributiva e dell'imposizione deve essere intrapresa fondandosi sulla fonte di reddito in discussione. Il tribunale amministrativo del Canton Zurigo ha così negato, per esempio, che sia ammissibile la compensazione di una fonte (lo stipendio) con un'altra (dividendo) (StE 2004 B 65.4 n. 14). Nel caso deciso dal Tribunale zurighese era addirittura la stessa società che versava al contribuente lo stipendio ed il dividendo, ma ciononostante è stata rifiutata la compensazione dell'uno con l'altro, in base alla considerazione che i due versamenti si fondano su una diversa causa giuridica e pertanto provengono da un'altra fonte. Nel caso qui in discussione, invece, si tratta di diverse società, che sono tuttavia controllate dagli stessi azionisti. Una compensazione fra le diverse fonti deve dunque essere respinta a maggior ragione.

## **E. 6**

Il ricorso deve pertanto essere respinto. La tassa di giustizia, commisurata al valore litigioso, che dipende dalla partecipazione azionaria del ricorrente, e le spese, sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di \_\_\_\_\_ complessivi fr. 80.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 2'080.– sono a carico del la 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, art. 73 LAID). terzi implicati 1. PI 1 2. PI 2 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.