

TI_GERICHTE 80.2015.224 vom 30. September 2015

TI Tribunale d'appello, 2015-09-30, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.224

FR: TI_GERICHTE 80.2015.224 du 30 septembre 2015

IT: TI_GERICHTE 80.2015.224 del 30 settembre 2015

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: utile in capitale, immobile di una società in nome collettivo, mancata prova dell'imposizione di parte dell'utile al momento del frazionamento del fondo

Erwägungen

E. 1

intraprendeva delle cause giudiziarie volte allo scioglimento della società in nome collettivo. Nel 2013 si giungeva alla conclusione delle vertenze legali e alla vendita dei mapp. _____ e _____ RFD _____. I reclamanti postulavano la rettifica del calcolo dell'imposta federale diretta, tenendo unicamente in considerazione il mapp. _____ RFD _____ e non il mapp. _____ RFD _____, da non considerarsi quale elemento aziendale della società in nome collettivo _____ – _____ – _____. D. Con decisione del 30.9.2015, l'UT respingeva il reclamo, confermando l'aggiunta del reddito dell'attività indipendente legato alla vendita dei mappali di _____, calcolata in fr. 1'768'000.-, con la seguente motivazione: I contribuenti in data 9 aprile 2015 hanno interposto reclamo contro la notifica di tassazione imposta federale diretta 2013 contestando il reddito da attività indipendente del contribuente stabilito dall'ufficio di tassazione in fr. 1'768'000.-. In modo particolare viene contestato il fatto di avere considerato nell'utile di liquidazione anche il valore di vendita della part. _____ RFD di _____ da loro ritenuto facente parte della sostanza privata. L'ufficio di tassazione nel 2002 aveva proceduto, su esplicita richiesta degli allora proprietari, all'allestimento di una perizia immobiliare in previsione di una possibile vendita della particella _____ RFD di _____, si trattava all'ora di unico particellare di complessivi mq 2490. Con lettera datata 13 agosto 2002 informava quindi i contribuenti, per il tramite del proprio rappresentante, che un'eventuale vendita o passaggio a privato della proprietà avrebbe comportato l'imposizione di eventuali utili sulla base degli art. 18 cpv. 2 LIFD e 17 cpv. 3 LT. In conseguenza del cambiamento legislativo avvenuto a partire dall'anno 2003, passaggio dalla tassazione biennale preannumerando alla tassazione annuale postnumerando, non si era proceduto all'emissione di nessuna tassazione relativa agli anni di computo 2001 e 2002, di conseguenza l'ufficio di tassazione in riferimento all'anno 2003 aveva proceduto a riconfermare quanto scritto nella lettera del 13 agosto 2002 con la redazione di un verbale (...). Nel verbale viene chiaramente indicato che l'intera superficie di mq 2490 ha un carattere principalmente aziendale (poco importa quindi che nel frattempo gli allora proprietari avessero proceduto al frazionamento in 2 dell'originale particella _____ RFD di _____ con costituzione della nuova particella _____ RFD di _____). Nel 2006 in seguito al decesso del Signor _____ il contribuente è subentrato nella quota del 50% della SINC come pure per la stessa parte

nella sostanza immobiliare di _____, assumendo quindi tutti gli obblighi fiscali che fino al 17.5.2006 erano del padre. – Tenuto conto che tutti i mq 2490 che compongono le attuali particelle _____ e _____ RFD di _____ sono sempre state considerate di carattere aziendale. – Il valore contabile della particella _____ inserito in contabilità alla voce “Immobile particella _____” era di fr. 534'946.-- prima della parcellazione nel 2002 ed è rimasto uguale fino al momento della vendita nel 2013, ha quindi sempre incluso anche la particella _____. – Gli altri soci della SINC nonché comproprietari di misura del 50% delle proprietà immobiliari non hanno mai contestato questo principio come nemmeno l'imposizione dell'utile derivante dalla vendita. E. Con tempestivo ricorso 26.10.2015, RI 1 si aggravano contro la decisione di tassazione su reclamo per il periodo 2013, limitatamente all'imposta federale diretta in relazione all'aggiunta del reddito di fr. 1'768'000.- a titolo di attività indipendente del contribuente conseguente alla vendita degli immobili siti a _____. In sede ricorsuale gli insorgenti si riconfermano nelle precedenti allegazioni avanzate in sede di reclamo ritenendo come le spiegazioni addotte dall'UT in merito alla classificazione degli immobili quale sostanza aziendale e non privata non fossero esaustive e basate su accordi e verbali tra l'autorità ed alcuni dei precedenti proprietari non vincolanti e nulli. Diritto

E. 1.1

L'imposta sul reddito ha tra l'altro quale oggetto tutti i proventi periodici e unici provenienti da un'attività lucrativa indipendente (art. 16 cpv. 1 e 18 cpv. 1 LIFD); tra essi figurano quelli percepiti dai soci di una società in nome collettivo. Come nel caso di comunioni ereditarie, il reddito di società in nome collettivo è aggiunto agli elementi imponibili dei singoli soci, ciascuno per la loro parte (art. 10 cpv. 1 LIFD). Gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata sono per contro esenti da imposta (art. 16 cpv. 3 LIFD) (sentenza TF 2C_415/2012 del 2.11.2012, consid. 4.1.).

E. 1.2

I ricorrenti ritengono che il mapp. _____ RFD di _____ non facesse parte del patrimonio commerciale della società in nome collettivo _____ – _____ – _____ (nella quale RI 1 è entrato a far parte in ragione di ½ a seguito del decesso del padre _____ nel 2006), posto come tale fondo sarebbe sempre stato estrinseco alla società in nome collettivo poiché mai utilizzato a fini commerciali, e nel 2002 il terreno in questione sarebbe stato “espropriato” dalla part. _____ RFD _____. In tal senso, secondo gli insorgenti, l'utile ricavato dalla vendita del mappale _____ RFD _____ non sarebbe imponibile quale reddito da attività indipendente, poiché realizzazione di sostanza privata.

E. 1.3

La giurisprudenza del Tribunale federale ha ripetutamente affermato che i beni impiegati a scopo commerciale non passano nella sostanza privata per effetto del semplice trascorrere del tempo (cfr. p. es. la sentenza 2C_6/2008 del 27 gennaio 2009, consid. 3.1.2). Se un bene che contiene delle riserve occulte viene trasferito in un ambito in cui non è più possibile assoggettare queste ultime all'imposta sul reddito, si verifica una realizzazione delle riserve occulte, che ne comporta l'assoggettamento all'imposta. È il ca-so in particolare del prelevamento privato che avviene al momento della cessazione dell'attività commerciale, ma anche per esempio quello del trasferimento di un immobile commerciale di un'impresa nella sostanza privata del titolare o del socio. L'imposizione presuppone che l'autorità

fiscale venga a conoscenza del prelevamento privato o del trasferimento nella sostanza privata, cioè che le venga manifestata la volontà univoca di togliere il bene in questione dalla sostanza commerciale. L'imposizione di un utile in capitale presuppone infatti che sia inequivocabilmente chiaro che si è verificato uno dei presupposti della realizzazione (cfr. la sentenza del Tribunale federale 2C_948/2010 del 31 ottobre 2011, consid. 4.1.1; inoltre DTF 126 II 473 consid. 3b; 125 II 113 consid. 6c/bb; 112 Ib 79 consid. 4a; ASA 65 p. 660 consid. 3a). Finché l'utile in capitale non viene assoggettato all'imposta sul reddito, l'immobile rimane nella sostanza commerciale. Ciò si verifica anche se un contribuente cessa la sua attività lucrativa indipendente e lo comunica alle autorità fiscali, dichiarando peraltro esplicitamente di avere l'intenzione di vendere gli attivi dell'impresa nel quadro della liquidazione della stessa o di voler temporaneamente affittare l'azienda, per esempio fino alla progettata vendita della ditta ad un terzo o al suo trasferimento ad un erede (cfr. DTF 125 II 113 consid. 6c/aa). Si ritiene che non vi sia un'estrazione contabile anche nel caso in cui chi esercita un'attività indipendente comunica all'autorità fiscali di avere cessato l'attività di costruttore ma continua a rimanere proprietario dei suoi immobili aziendali, mettendoli a bilancio e facendo valere perdite aziendali; la situazione non consente infatti di stabilire se egli continuerà la sua attività commerciale nel settore immobiliare o meno (cfr. la sentenza del Tribunale federale 2C_948/2010 del 31 ottobre 2011, consid. 4.1.2 e giurisprudenza citata).

E. 1.4.1

Una società in nome collettivo può avere solo sostanza commerciale: nel caso delle società di persone obbligate alla tenuta della contabilità non vi è distinzione fra sostanza privata e commerciale; possiedono solo un patrimonio sociale, che è sostanza commerciale (ASA 62 p. 409 consid. 3d).

E. 1.4.2

Per poter stabilire l'originaria appartenenza di un bene alla sostanza commerciale in ambito fiscale vale una specifica presunzione, secondo cui una società in nome collettivo dev'essere considerata un'impresa volta ad ottenere un guadagno: con relativo bisogno di iscriversi a registro di commercio e quindi pure con obbligo – determinante per la classificazione dei suoi beni nella sostanza commerciale – di condurre una contabilità (sentenza TF 2C_415/2012 del 2.11.2012, consid. 5.1.1.).

E. 1.4.3

Stabilita l'originaria appartenenza di un bene alla sostanza commerciale, la prova di un passaggio dalla sostanza commerciale alla sostanza privata di un bene spetta al contribuente (sentenza TF 2C_415/2012 del 2.11.2012, consid. 4.3.).

E. 1.5

Dagli atti trasmessi da parte dell'UT emergono i seguenti dati rilevanti: - dal registro di commercio si evince che scopo della società in nome collettivo è la conduzione del _____; - nel bilancio della società in nome collettivo relativo ai periodi fiscali 1991 e 1992 agli attivi figura il mapp. _____ RFD _____ al valore di fr. 534'946.-; - il 27.12.2002 _____ per ½ e la comunione ereditaria _____ e _____ per l'altro ½ hanno presentato a Registro fondiario un'istanza di iscrizione di frazionamento della part. _____ RFD _____ (originariamente di mq 2490). È così stato creato il mapp. _____ RFD _____ di mq _____ e il primitivo mapp. _____ RFD di _____ è divenuto di mq 1131. Questo dato si evince

parimenti dal piano di mutazione dei fondi; -
con verbale di audizione del 7.4.2005, firmato dai soci dell'allora società in nome collettivo, è stata confermata la natura aziendale del mapp. _____ RFD _____;
- nei bilanci della società sia del periodo fiscale 2012 sia del 2013 figura agli attivi – nella sostanza fissa – l'immobile part. _____ RFD di _____ sempre al valore di fr. 534'946.-; - gli immobili _____ RFD _____ e _____ RFD _____ sono stati venduti il 2.4.2013 allo stesso acquirente; - dal conto economico della società in nome collettivo per il 2013 emerge un ricavo straordinario di fr. 1'095'056.-.

E. 1.6

Come visto in precedenza, finché non viene assoggettato all'imposta sul reddito l'utile in capitale, l'immobile rimane nella sostanza commerciale. Spetta al contribuente apportare la prova di un passaggio dalla sostanza commerciale alla sostanza privata di un bene (sentenza TF 2C_415/2012 del 2.11.2012, consid. 4.3.).

E. 1.7

Nel caso di specie si ha che il mapp. _____ RFD è stato inserito a bilancio da quanto risulta dagli atti già dall'esercizio contabile 1991, al valore di fr. 534'946.-. Nel 2002, il mappale in questione è stato frazionato in due distinte particelle: una parte è rimasta come mapp. _____, mentre è stato creato il mapp. _____ RFD _____. Dalla disamina dei bilanci relativi ai periodi fiscali 2012 e 2013, agli attivi vi è l'immobile _____ RFD _____ sempre al valore originario di fr. 534'946.-.

E. 1.8.1

Secondo la tesi del ricorrente, il mapp. _____ RFD _____, non avrebbe mai fatto parte della sostanza della società in nome collettivo, poiché mai utilizzato a fini commerciali. In particolar modo, RI 1 ritiene come a bilancio figurì il valore relativo all'edificio del ristorante nonché edifici annessi e non il valore dell'intero mappale _____ RFD (che prima del frazionamento era di mq 2490). Il mapp. _____ RFD _____ sarebbe stato "espropriato" nel 2002 dal mapp. _____ RFD _____ per far chiarezza tra la sostanza privata e la sostanza commerciale dei soci.

E. 1.8.2

Con scritto 13.8.2002 (quindi prima del frazionamento operato sul mapp. _____ RFD _____), in risposta ad una specifica richiesta di _____ (padre di RI 1), _____ e _____, l'UT comunicava che, dopo gli opportuni accertamenti, si era potuto stabilire come il mapp. _____ RFD _____ di complessivi 2490 mq avesse un carattere principalmente aziendale. L'autorità informava i contribuenti sul fatto che, in caso di vendita o passaggio privato determinato dalla cessazione dell'attività lucrativa sull'intero fondo avrebbero dovuto essere calcolati gli utili previsti dagli art. 18 cpv. 2 LIFD e 17 cpv. 3 LT.

E. 1.8.3

Come visto, il 27.12.2002 è stata presentata istanza di frazionamento del mapp. _____ RFD _____. Tuttavia nei bilanci della società in nome collettivo il mapp. _____ RFD di _____ ha mantenuto il medesimo valore, ossia fr. 534'946.-. Dagli atti non si evince che sia intervenuto un passaggio nella sostanza privata del mapp. _____ RFD _____. Nonostante il numero del nuovo fondo non sia stato riportato a bilancio, di fatto è rimasto inalterato il dato di fr. 534'946.- indicato per il

fondo _____ RFD, quando ancora lo stesso aveva una metratura di 2490 mq. Del resto, il contribuente non apporta alcuna prova (nonostante gli incomba l'onere) che l'"estrazione contabile" del mapp. _____ RFD di _____ (ossia in realtà l'estrazione dalla contabilità di una parte del mapp. _____ RFD _____ che figurava negli attivi a bilancio della società in nome collettivo) sia stata imposta, trattandosi comunque di un passaggio di un bene dalla sostanza commerciale alla sostanza privata. Si deve concludere che non è mai intervenuta l'imposizione delle riserve occulte relative al mapp. n. _____, per la semplice ragione che l'imposizione presuppone che l'autorità fiscale venga a conoscenza del trasferimento nella sostanza privata, cosa che non si è mai verificata.

E. 1.9

Gli immobili _____ RFD _____ e _____ RFD _____ sono stati venduti il 2.4.2013 allo stesso acquirente. Di fatto, unicamente con la vendita dei due mappali indicati (originariamente unico fondo _____ RFD _____) sono state realizzate le riserve occulte sull'intera superficie alienata. Infatti se un bene che contiene delle riserve occulte viene trasferito in un ambito in cui non è più possibile assoggettare queste ultime all'imposta sul reddito, si verifica una realizzazione delle riserve occulte, che ne comporta l'assoggettamento all'imposta sul reddito.

E. 1.10

Tutto ben ponderato ne discende come non risulti dagli atti un precedente passaggio nella sostanza privata del mapp. _____ RFD _____: il valore del mapp. _____ RFD _____ è rimasto invariato in contabilità e non vi è stata alcuna imposizione delle riserve occulte relative al nuovo mapp. _____ RFD _____. Ciò ha come conseguenza che l'imposizione dell'utile derivante dalla vendita derivante dall'alienazione della sostanza commerciale della società in nome collettivo è necessaria per entrambi i fondi. Mal si comprende inoltre la tesi del ricorrente (peraltro non documentata) secondo cui già originariamente per mapp. _____ RFD bisognava unicamente intendere la superficie su cui sorgono gli edifici (ossia quella che è rimasta mapp. _____ RFD Minusio a seguito del frazionamento). In effetti, al momento della costituzione della società in nome collettivo – come si evince dai bilanci 1991 e 1992 – l'immobile era designato come mapp. _____ RFD _____ che, prima del frazionamento era di ben 2490 mq. Dagli atti risulta come l'integralità del mappale _____ RFD _____ era quindi stata immessa nella sostanza commerciale della società.

E. 2.1

In sede di osservazioni al gravame, l'UT ha fatto notare come il calcolo relativo al reddito da attività indipendente del contribuente, di fr. 1'768'000.-, fosse in realtà errato, posto come era stato riportato un costo di fr. 139'900.- corrispondente al valore di stima di 20 anni fa del mapp. _____ RFD di _____ e che il valore contabile della part. _____ RFD di _____ era stato dedotto due volte.

E. 2.2

L'art. 143 cpv. 1 LIFD prevede che la commissione cantonale di ricorso prenda la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta. Sentito il contribuente può modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo. Il diritto del contribuente ad esprimersi deve essergli accordato in ogni caso, senza tenere conto del motivo che fonda l'aggravamento della decisione. Secondo la giurisprudenza, si procede ad una modifica della decisione

impugnata a sfavore del ricorrente se essa è manifestamente erronea e se una sua rettifica appare di notevole importanza (Casanova , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la LIFD, Basilea 2008, art. 143 LIFD n. 4 e giurisprudenza citata).

E. 2.3

Nel caso che qui ci occupa, la Camera di diritto tributario ha trasmesso ai ricorrenti le osservazioni presentate dall'UT, che segnalavano anche l'errore di calcolo. Secondo questa Camera, l'errore di calcolo dell'UT non rende la decisione impugnata erronea fino al punto da imporre una rettifica a svantaggio dei ricorrenti. Inoltre, nel caso di specie va anche detto che, essendo stata sciolta la società in nome collettivo _____ - _____ -

_____ con la vendita dei mapp. _____ RFD _____ e _____ RFD _____, le quote dell'utile sono state quantificate sulla base del medesimo calcolo.

Procedere ad una reformatio in pejus nel caso di specie, equivarrebbe a porre i soci contribuenti in posizioni diverse, sanzionando in qualche modo RI 1 per essersi aggravato contro la decisione. 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. 7'500.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi _____ fr. 500.- per un totale di _____ fr. 8'000.- sono a carico dei

ricorrenti. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 82 ss. LTF). 4.

Intimazione a: -; -; -; -; -. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: _____ La segretaria: _____

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