

# **TI\_GERICHTE 80.2015.27 vom 24. Februar 2016**

TI Tribunale d'appello, 2016-02-24, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2015.27](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.27)

FR: TI\_GERICHTE 80.2015.27 du 24 février 2016

IT: TI\_GERICHTE 80.2015.27 del 24 febbraio 2016

## **Regeste**

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: sostanza privata o commerciale, partecipazione sociale, quote di una società che gestisce esercizi pubblici detenute da ingegnere, buona fede, qualifica errata in periodo precedente

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

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 i valori patrimoniali che servono interamente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente; lo stesso dicasi delle partecipazioni di almeno il 20 per cento al capitale azionario o al capitale sociale di una società di capitali o di una società cooperativa, purché il proprietario le dichiari come sostanza commerciale al momento del loro acquisto.

### **E. 1.2**

Per prassi, costituiscono sostanza aziendale tutti i beni che il contribuente destina alla propria azienda allo scopo di trarne un guadagno. L'appartenenza di un particolare bene al patrimonio aziendale o a quello privato scaturisce in taluni casi, direttamente dalla sua natura, soprattutto quando lo stesso è destinato esclusivamente a scopi aziendali (sostanza aziendale necessaria) o privati (sostanza privata necessaria). Più difficile è per contro la qualifica dei cosiddetti beni alternativi, che per contro possono essere impiegati tanto nell'azienda del contribuente quanto per le sue necessità private. In questi casi la questione va risolta sulla base di una valutazione complessiva di tutte le circostanze di fatto (cfr . sentenza del Tribunale federale N. 2A.570/2000 e 2P.288/2000 del 18 aprile 2001, in RDAT II-2001 n. 14t, consid. 4a; DTF 120 Ia 349 consid. 4c/aa; ASA 62 p. 409 consid. 3a; Reich , Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, in SJZ 80/1984 p. 224 ss.). Costituiscono indizi rilevanti la natura del bene, il suo uso effettivo, l'origine dei fondi impiegati per il suo finanziamento, il motivo dell'acquisto, la sua funzione tecnica ed economica nonché la sua contabilizzazione (ASA 63 p. 37 consid. 5a con rinvii).

### **E. 2.1**

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. sentenza TF 2C\_47/2009 del 26.5.2009, consid. 3.2; DTF 94 I 464; ASA 44 p. 205; StE 1991 B 23.2. n. 9; Reich, op. cit., p. 227, n. 5).

### **E. 2.2**

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. 2.3**

Nel 2001, 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. 2.4**

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, 8a 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. 2.5**

Alla luce di tali precisazioni giurisprudenziali, questa Camera ha avuto modo di decidere che non rientra nella sostanza commerciale di un consulente informatico indipendente una partecipazione minoritaria in una società attiva nella vendita di apparecchi per la connessione alla rete, non solo perché la costituzione della società (e la sottoscrizione del capitale sociale da parte del contribuente) è avvenuta prima dell'inizio dell'attività indipendente, ma anche perché non è stato provato alcun beneficio che il ricorrente avrebbe tratto dalla proprietà delle azioni (CDT n. 80.2002.00048 del 2 luglio 2002, in R DAT II-2002 n. 5t). In un altro caso, ha escluso che costituissero sostanza commerciale delle azioni di una società farmaceutica, acquistate e poi rivendute in borsa, da una farmacista. Di conseguenza, l'utile conseguito con la cessione della partecipazione in questione beneficiava dell'esenzione quale utile in capitale di carattere privato (CDT n. 80.2003.134 del 3 ottobre 2003, in RtiD I-2004 n. 3t). Questa Camera ha anche avuto modo di giudicare come nel caso di un dipendente di una società attiva nella micronizzazione di prodotti farmaceutici che aveva partecipato alla costituzione di una società anonima avente come scopo quello di progettare, disegnare e costruire isolatori per macchine da sintesi dell'industria chimico-farmaceutica per impedire che polveri attive o tossiche si disperdessero nell'ambiente detenendo una partecipazione in quest'ultima società, la stessa non potesse essere riconosciuta quale sostanza commerciale del contribuente in quanto, già in prima battuta egli aveva lo statuto di dipendente [non esercitava quindi un'attività

lucrativa indipendente]. Unicamente in sede ricorsuale l'insorgente aveva tentato di spiegare – senza peraltro riuscirvi – in cosa consistesse la sua attività indipendente ed in quale modo si distinguesse da quella dipendente. La Camera aveva quindi stabilito che non vi fosse attività indipendente esercitata dal contribuente, ma che egli fosse a tutti gli effetti un dipendente della società attiva nella micronizzazione di prodotti farmaceutici. Già non esistendo tale primo presupposto – ossia lo svolgere un'attività indipendente – , la Corte era di fatto impossibilitata nel poter dimostrare che la partecipazione nella società anonima servisse all'esercizio dell'attività lucrativa indipendente del ricorrente. Nel caso di specie la Corte aveva quindi negato la deduzione dal reddito imponibile di una perdita proveniente dall'esercizio di un'attività lucrativa indipendente ritenendola alla stregua di perdita nell'ambito dell'amministrazione della sostanza privata (inc. CDT 80.2012.247/248 del 10.2.2014).

#### **E. 2.6.1**

Nel caso sottoposto a giudizio l'Autorità fiscale ha ritenuto come la sua partecipazione nella \_\_\_\_\_ non avesse alcuna attinenza con l'attività professionale del contribuente e per tali ragioni la partecipazione dovesse essere considerata di carattere privato, con la conseguenza che la rinuncia al prestito nei confronti della \_\_\_\_\_ non potesse venire dedotta dal reddito del contribuente.

#### **E. 2.6.2**

RI 1 ha un'attività indipendente e svolge la professione di ingegnere elettrotecnico. Dalla consultazione del registro di commercio emerge come egli sia titolare di uno studio d'ingegneria [ditta individuale] che si occupa di ingegneria elettrotecnica, consulenza, progettazioni e controlli nel campo delle installazioni elettriche e telefoniche in tutte le loro applicazioni. Nel 2010 ha costituito la società \_\_\_\_\_, il cui scopo – evincibile dal registro di commercio – è l'acquisto, la vendita, la gestione di esercizi pubblici di ogni genere, nonché operazioni finanziarie, mobiliari ed ogni altra attività atta al conseguimento dello scopo sociale, così come la partecipazione ad altre società con scopo simile. Egli detiene tutte le quote sociali. Si può quindi desumere come la società di capitali non sia afferente alla professione di ingegnere elettrotecnico svolta dal contribuente. In altri termini non risulta, nel caso concreto, che la detenzione delle quote di partecipazione della \_\_\_\_\_ apporti un beneficio all'attività indipendente oppure abbia un nesso con la ditta individuale del ricorrente. La partecipazione del ricorrente nella ditta \_\_\_\_\_ deve pertanto effettivamente essere riconosciuta come sostanza privata , come del resto egli stesso l'aveva correttamente qualificata per quanto attiene al periodo fiscale 2010 (cfr. modulo 8 “partecipazioni qualificate nella sostanza privata” - anno 2010 ), prima che l'UT la qualificasse sostanza aziendale, mediante decisione di tassazione.

#### **E. 2.7**

Per quanto concerne il periodo fiscale 2010, l'Autorità fiscale aveva deciso di ritenere la partecipazione detenuta da RI 1 nella \_\_\_\_\_ quale sostanza commerciale. In effetti, nella decisione relativa a quel periodo fiscale, si era limitata a riqualificare la partecipazione detenuta da RI 1 nella \_\_\_\_\_ con questa spiegazione: Attivo aziendale rettificato; le quote Sagl \_\_\_\_\_ vengono qualificate come aziendali. La decisione di tassazione è cresciuta in giudicato e il qui contribuente aveva dato per assodata tale qualifica. Nel periodo fiscale 2011 egli ha rinunciato ad un prestito di CHF 35'000.--, da lui concesso alla \_\_\_\_\_, al fine di procedere al risanamento di quest'ultima società, ed ha poi dedotto

tale importo dal reddito dell'attività lucrativa indipendente. L'autorità fiscale ha dunque qualificato per il 2010 la partecipazione in \_\_\_\_\_ come sostanza commerciale [nonostante il contribuente l'avesse rettammente indicata come sostanza privata]. In seguito, ha poi modificato questa valutazione per il periodo fiscale 2011: si tratta quindi di determinare – nel caso concreto – se il ricorrente possa appellarsi ai principi della buona fede, per vedere tutelata l'impostazione fiscale da lui intrapresa per il 2011, adottata a suo dire sulla scorta della decisione dell'UT per il periodo fiscale precedente.

#### **E. 2.8.1**

Il principio della buona fede discende direttamente dall'art. 9 Cost. e vale per l'insieme dell'attività statale e protegge il cittadino nella fiducia legittima che ripone nelle assicurazioni ricevute da parte delle autorità statali, allorquando egli ha definito il proprio comportamento secondo il tenore di decisioni, di dichiarazioni oppure di un comportamento determinato adottato dall'amministrazione. Affinché il cittadino possa invocare la protezione della buona fede, è necessario che l'autorità che ha dato delle assicurazioni fosse competente per poterlo fare, oppure che il cittadino abbia potuto considerarla come tale (sentenza TF 2C\_74/2014 del 26.5.2014, consid. 3.4.).

#### **E. 2.8.2**

Secondo la giurisprudenza, un'indicazione oppure una decisione errata da parte dell'amministrazione può obbligare quest'ultima ad accordare ad un amministrato un vantaggio che è di per sé contrario alla regolamentazione in vigore a condizione che (a) le informazioni siano state date senza porre riserve, (b) che l'autorità sia intervenuta in una situazione concreta nei confronti di persone determinate, (c) che l'autorità in questione abbia agito oppure ritenga d'aver agito nei limiti delle sue competenze e (d) che l'amministrato non abbia potuto rendersi conto immediatamente dell'inesattezza dell'informazione ricevuta. È inoltre ancora necessario che l'amministrato si sia fondato sulle assicurazioni ricevute per (e) adottare delle disposizioni alle quali non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio, (f) che la regolamentazione non sia cambiata dopo il momento in cui l'assicurazione è stata data e (g) che l'interesse all'applicazione del diritto positivo non sia predominante per rapporto alla tutela dell'affidamento (DTF 137 II 182 consid. 3.6.2.). Il principio della buona fede vale anche nelle relazioni tra le autorità fiscali ed i contribuenti. Tuttavia il diritto fiscale è dominato dal principio della legalità, sicché il principio della buona fede ha una portata di per sé molto limitata, soprattutto nel caso in cui esso entra in conflitto con il principio della legalità (cfr. anche DTF 131 II 627 consid. 6.1.; DTF 118 Ib 312 consid. 3b). Il contribuente può quindi beneficiare di un trattamento fiscale che deroga alla legge solo nel caso in cui le condizioni sopra evocate – che devono essere interpretate in maniera restrittiva – siano adempiute in maniera chiara e senza equivoci (sentenza TF 2C\_603/2012 del 10.12.2012 consid. 4; sentenza TF 2C\_382/2007 del 23.11.2007 del 23.11.2007 consid. 3).

#### **E. 2.9**

Secondo costante giurisprudenza, le decisioni di tassazione non hanno – di principio – effetto che per il periodo fiscale che le riguardano e non vincolano l'Autorità di tassazione per i periodi fiscali successivi (DTF 140 II 157, consid. 8).

#### **E. 2.10**

Per i principi della buona fede e del divieto di comportamento contraddittorio delle autorità possono avere rilevanza per l'attribuzione di un bene alla sostanza privata o commerciale

anche dichiarazioni da parte dell'autorità e rassicurazioni da essa fornite (ad esempio il trattamento in periodi precedenti). A questo scopo è necessaria una rassicurazione sufficientemente concreta, che possa far sorgere nel contribuente una certa aspettativa, in base alla quale egli indirizza il suo comportamento ( Arnold , Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in ASA 75 p. 265 ss., 284). Siccome il principio di tutela dell'affidamento è in un rapporto di tensione con altri principi di uno Stato di diritto, in particolare con i principi di legalità e della parità di trattamento, tale principio deve passare in secondo piano oppure essere relativizzato, nel caso in cui una ponderazione effettuata in un caso concreto porti a concludere che il principio di legalità o quello della parità di trattamento debba prevalere. Secondo la giurisprudenza, in considerazione della portata del principio di legalità nel diritto tributario, solo in casi eccezionali è garantita la protezione dell'affidamento nel diritto fiscale. Un trattamento del contribuente in contrasto con la legge (anche nel contesto dell'attribuzione di beni alla sostanza privata o commerciale) può pertanto entrare in considerazione solamente se i singoli presupposti della tutela dell'affidamento sono chiaramente ed univocamente soddisfatti nel caso concreto. Un contribuente non può, sulla base di un'informazione inesatta o di un trattamento contrario alla legge tollerato fino a quel momento, trarre un vantaggio che comporterebbe una crassa disparità di trattamento. La buona fede non può dunque vietare alle autorità fiscali di discostarsi da accertamenti di fatto intrapresi in periodi fiscali precedenti o da valutazioni giuridiche adottate anteriormente, se se ingiustamente allora determinati elementi di reddito non erano stati imposti ( Arnold , op. cit., p. 285 e giurisprudenza citata).

#### **E. 2.11**

In sé non può essere del tutto escluso che un bene, che in precedenza era stato attribuito alla sostanza privata, in seguito ad un cambiamento delle circostanze, possa essere attribuito poi alla sostanza commerciale, ad esempio nel caso in cui la società di capitali di cui il contribuente detiene la partecipazione abbia d'un tratto una netta influenza sull'attività indipendente esercitata dal contribuente, cosa che potrebbe verificarsi ad esempio in seguito al cambiamento della professione del contribuente. Nel caso che qui ci occupa, invero RI 1 non si è rivolto all'Autorità fiscale per ottenere una rassicurazione circa la valutazione anticipata per il periodo fiscale 2011 in merito alla qualifica della sua partecipazione nella \_\_\_\_\_ quale bene privato o commerciale e quindi all'eventuale trattamento fiscale della rinuncia ad un prestito a titolo di risanamento operato, nell'ambito della sua attività quale ingegnere, in favore della società di capitali. Non si è quindi in presenza d'informazioni o rassicurazioni ricevute da parte dell'autorità. Facendo difetto già una delle prime condizioni restrittive che danno adito all'applicazione del principio della buona fede [cfr. consid. 2.8.2.], non si entra nel merito delle altre, non potendo entrare in linea di conto questo principio.

#### **E. 2.12**

Va anche constatato che, per il periodo fiscale 2010, l'Autorità fiscale si è limitata a considerare le azioni come sostanza commerciale del contribuente ai fini dell'imposta sulla sostanza. L'Autorità ha quindi "spostato" il valore nominale delle azioni (CHF 20'000.--) dalla voce "titoli e capitali" alla voce "attivo della ditta individuale". Per il calcolo dell'imposta sulla sostanza questa riqualificazione non ha tuttavia provocato alcuna conseguenza sul debito d'imposta del contribuente, che ammontava in ogni caso a CHF 0.-- (nel 2010). Nessuna ripercussione ha poi avuto la decisione dell'Ufficio di tassazione sul

calcolo dell'imposta sul reddito per lo stesso periodo fiscale. Ne consegue che, se il ricorrente avesse voluto contestare la qualifica della partecipazione nella \_\_\_\_\_ nel 2010 (modificata da privata in sostanza commerciale), il suo ricorso sarebbe comunque stato dichiarato irricevibile per mancanza d'interesse attuale (imposta sulla sostanza pari a CHF 0.--). Pertanto il ricorrente non può pretendere un trattamento illegale a suo favore nel periodo fiscale 2011, sulla base della decisione di tassazione relativa al periodo precedente.

### **E. 2.13**

Ne consegue che, consistendo la partecipazione di RI 1 nella \_\_\_\_\_ in sostanza privata, i costi di CHF 35'000.—inseriti nel conto economico della sua attività indipendente, non possono essere considerati costi aziendali, ma ci si trova confrontati con una perdita nell'ambito dell'amministrazione della sostanza privata. L'autorità fiscale non è vincolata dalla decisione adottata nel periodo fiscale precedente. La decisione dell'UT merita quindi conferma.

### **E. 3**

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste integralmente 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. 700.— b. nelle spese di cancelleria di \_\_\_\_\_ complessivi fr. 100.— per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 800.— sono a carico del ricorrente. 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. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_.  
per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II  
presidente: \_\_\_\_\_ La segretaria :

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