

## **TI\_GERICHTE 80.2017.87 vom 22. März 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-03-22, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.87](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.87)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.87 du 22 mars 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.87 del 22 marzo 2017

### **Erwägungen**

#### **E. 27**

aprile 2017, l'Ufficio di tassazione propone di respingere il ricorso, nella misura in cui si riferisce all'utile in capitale assoggettato all'imposta federale diretta. In primo luogo, rileva un errore nel calcolo delle riserve occulte spettanti agli eredi del socio \_\_\_\_\_, che ammonterebbero a fr. 1'700'793.–. L'autorità fiscale ribadisce comunque che la quota delle riserve occulte attribuibile a RI 1, al momento della sua uscita dalla società in accomandita, ammontava a fr. 2'469'949.–, ma che in parte (fr. 1'685'516.–) erano già state imposte al momento della liquidazione delle pretese degli eredi di \_\_\_\_\_. Vi è dunque stata una cessione di riserve occulte pari a fr. 1'102'500.–. In relazione alle rimanenti censure, l'Ufficio di tassazione rileva dapprima che, considerando sostanza privata il conto corrente \_\_\_\_\_, ne conseguirebbe un incremento del reddito da società di persone e del capitale aziendale. Quanto al calcolo del reddito degli immobili, ricorda di aver chiesto, prima della nuova decisione, i conteggi dell'amministrazione degli stessi, ma di avere appreso che la documentazione non era più reperibile a causa del lungo tempo trascorso. Alla luce della nuova documentazione, ritiene che i risultati della gestione degli immobili siano effettivamente già inclusi nell'utile della società in accomandita, ma che vi rientrino anche gli interessi passivi, che tuttavia sono ancora considerati in un altro conto della stessa società. Esclude quindi che, nei redditi immobiliari dichiarati, rientri l'utile conseguito con la vendita di un immobile appartenente alla società semplice formata dal ricorrente e dal signor \_\_\_\_\_. Propone infine di respingere il ricorso anche in relazione alla deduzione del contributo versato al 3° Pilastro. Diritto 1. 1.1. Come ricordato, con la sentenza del 17 dicembre 2015 questa Camera aveva rinviato gli atti all'Ufficio di tassazione, affinché si pronunciasse nuovamente sugli effetti fiscali della liquidazione parziale della \_\_\_\_\_ e sul trasferimento di alcuni immobili da quest'ultima alla \_\_\_\_\_. L'Ufficio di tassazione non aveva infatti preso posizione in merito alla pretesa neutralità fiscale dell'operazione in questione, argomentando che vi sarebbe stata un'elusione fiscale. Per poter verificare, poi, se, nonostante l'eventuale neutralità fiscale dell'operazione, RI 1 non avesse comunque realizzato delle riserve occulte esistenti sugli immobili trasferiti, questa Corte aveva invitato l'autorità di tassazione a verificare i valori contabili-fiscali degli immobili, in base alla documentazione delle autorità fiscali del Canton \_\_\_\_\_. Queste ultime avevano infatti comunicato all'amministrazione fiscale ticinese che il ricorrente aveva conseguito un "Aufwertungsgewinn nach Art. 18 Abs. 2 DBG aus Realteilung Jahr 2006", per un ammontare netto di fr. 712'101.–. Nella nuova decisione, l'Ufficio di tassazione ha riconosciuto la neutralità fiscale della liquidazione parziale della \_\_\_\_\_, ma ha ritenuto che il ricorrente abbia tuttavia realizzato parte delle riserve occulte esistenti, cedendole ad altri soci. 1.2. Secondo l'art. 18 cpv. 2 prima e seconda frase 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. Quando un contribuente cessa la sua attività lucrativa indipendente e ne informa le autorità fiscali, l'utile in capitale realizzato con il passaggio di beni della sua sostanza commerciale nella sua sostanza privata deve essere imposto, a meno che il contribuente non abbia espressamente indicato la sua intenzione di alienare in seguito questi beni nel quadro della liquidazione della sua impresa (alienazione differita) o di cederli provvisoriamente in locazione, in particolare fino alla vendita ad un terzo o fino al trasferimento agli eredi (DTF 126 II 473; 125 II 113 consid. 6c/aa p. 125-126 = RDAF 1999-II p. 385 consid. 6c/aa p. 398-399 e giurisprudenza citata). In presenza di società di persone, il trasferimento di immobili dalla sostanza commerciale a quella privata comporta una realizzazione sistematica delle riserve occulte (cfr. p. es. Ettlín/Stüdle , Umstrukturierungen bei Personengesellschaften – Aspekte der einzelnen Umstrukturierungstatbestände, in ST 2009, p. 329 ss., 330).

1.3. L'art. 19 cpv. 1 lett. a LIFD prevede tuttavia che le riserve occulte di un'impresa di persone (impresa individuale, società di persone) non siano imponibili nell'ambito di ristrutturazioni, in particolare in caso di fusione, di scissione o di trasformazione, nella misura in cui l'impresa rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera e gli elementi fino ad allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi in caso di trasferimento di beni a un'altra impresa di persone. La disposizione legale sulle ristrutturazioni aziendali è stata introdotta con la legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, in vigore dal 1° luglio 2004. Nel disegno di legge del 13 giugno 2000 del Consiglio federale era ancora richiesto che il trasferimento avesse per oggetto "un esercizio o di un ramo di attività" di un'impresa di persone e non semplicemente dei "beni". Il parlamento ha tuttavia rinunciato al requisito dell'esercizio o del ramo di attività ed ha conseguentemente voluto consentire la neutralità fiscale nel caso di ogni trasferimento di beni, cioè anche con riferimento a singoli attivi. Dal punto di vista della sistematica fiscale, il nuovo regime si giustifica per il fatto che le imposte latenti sono preservate, dal momento che devono comunque essere adempiuti i due presupposti fondamentali per la neutralità fiscale, cioè la permanenza dell'assoggettamento in Svizzera e la ripresa dei valori contabili precedenti. Di conseguenza, è possibile non solo che due ditte individuali si fondano in una società in nome collettivo, ma anche che per esempio il titolare di una ditta individuale trasferisca un immobile commerciale ad una società in nome collettivo, per entrare a farne parte. Inoltre, non è neppure richiesto che il complesso di beni che rimane dopo la ristrutturazione costituisca un esercizio o un ramo d'attività. Resta riservata in ogni caso l'ipotesi del prelevamento privato. I beni trasferiti e quelli rimanenti non devono infatti costituire un esercizio ma devono comunque rimanere beni commerciali (cfr. Locher/Amonn , Vermögensübertragungen im Recht der direkten Steuern, in ASA 71 p. 763 ss., 781-782).

1.4. Gli immobili, trasferiti dalla \_\_\_\_\_ alla \_\_\_\_\_, sono rimasti sostanza commerciale. Nella misura in cui sono stati iscritti a bilancio allo stesso valore contabile-fiscale, che avevano nel bilancio della \_\_\_\_\_, nulla si oppone all'esenzione delle riserve occulte dall'imposta sul reddito.

2. 2.1. Nonostante la neutralità fiscale del trasferimento degli immobili al ricorrente, l'autorità fiscale ha ritenuto che quest'ultimo abbia conseguito un utile in capitale, in seguito alla liquidazione parziale della \_\_\_\_\_.

In questa occasione, infatti, ad ognuno dei soci sono stati attribuiti degli immobili. Esaminando i valori di attribuzione dei vari beni e i rispettivi valori contabili, l'Ufficio di tassazione ha concluso che un socio avesse ricevuto una quota di riserve occulte, che eccedeva ampiamente la quota parte cui aveva diritto. Di conseguenza, ha ritenuto che gli

altri soci, ed in particolare l'insorgente, abbiano conseguito un reddito imponibile. 2.2. Il socio che si fa indennizzare per uscire da una società di persone consegue un utile in capitale, imponibile quale reddito dell'attività lucrativa indipendente, nella misura della differenza l'ammontare dell'indennità di uscita e il valore contabile fiscale della sua quota del capitale. Gli altri soci possono iscrivere a bilancio quelle riserve occulte che sono state attribuite al socio uscente, o mediante rivalutazione di corrispondenti attivi o mediante svalutazione dei passivi. Nel caso in cui il socio uscente è stato indennizzato in contanti, per gli altri soci non vi è alcuna conseguenza fiscale. Se invece il socio è stato indennizzato mediante cessione di beni appartenenti alla società, allora anche gli altri soci possono conseguire un reddito imponibile. Ciò si verifica se le riserve occulte esistenti sui beni ceduti eccedono la quota delle riserve occulte spettante al socio uscente ( von Ah , Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2 a ediz., Zurigo 2011, p. 189 e esempio 12 a p. 190 ss. con relativa soluzione a p. 289 ss.; Mäusli-Allenspach/Oertli , Das schweizerische Steuerrecht, 8 a ediz., Muri 2008, p. 117; Müller/Schreiber , in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt [a cura di], Umstrukturierungen, Basilea 2016, § 2, n. 168, p. 162 e n. 171 p. 163 s.). Anche nei casi di ristrutturazione di società di persone, nella misura in cui si verifica un trasferimento di riserve occulte da un socio a un altro e le riserve occulte vengono indennizzate mediante accrediti sul conto capitale o mediante conguagli, il beneficiario sottostà all'imposizione ( Reich/von Ah , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 38 ss. ad art. 19 LIFD, p. 368 ss.). 2.3. In seguito alla liquidazione della \_\_\_\_\_ sono stati attribuiti ai soci immobili in misura proporzionale alle rispettive quote. Chiaramente, la ripartizione è stata intrapresa in funzione del valore venale dei beni.

Valore venale	Valore contabile	Riserve occulte
4'732'000	29.6%	1'898'894
18.9%	2'833'106	47.9%
4'570'000	28.6%	2'861'586
28.5%	1'708'414	29.0%
6'660'320	41.8%	5'292'871
52.6%	1'367'449	23.1%
totale	15'962'320	100%
10'053'351	100%	5'908'969
100%		

Come si vede, a \_\_\_\_\_, la cui quota nella società ammontava al 29.1%, sono stati attribuiti immobili il cui valore venale corrisponde al 29.64% del valore complessivo degli immobili. Tuttavia, se si considera il valore contabile degli immobili, gli sono stati attribuiti beni per solo il 18.88%. Per contro, gli sono state attribuite riserve occulte nella misura del 47.94%. Al contrario, al ricorrente, la cui quota ammontava al 41.8%, sono stati attribuiti immobili per un valore venale del 41.72%, ma il cui valore contabile era pari al 52.64%. La quota di riserve occulte da lui assunta corrispondeva solo al 23.14%. Ne consegue che, come ha rilevato l'autorità di tassazione nella decisione impugnata, al socio \_\_\_\_\_ sono state attribuite riserve occulte in misura nettamente superiore rispetto alla quota cui aveva diritto, precisamente per un ammontare di fr. 1'113'596.-. Per la maggior parte, queste riserve gli sono state cedute dal ricorrente, che ha ricevuto riserve occulte per 1'367'449.-, quando gliene sarebbero spettate per 2'469'949.-. La differenza ammonta cioè a fr. 1'102'500.-. Si deve pertanto condividere la conclusione dell'Ufficio di tassazione, secondo cui il ricorrente ha rinunciato a una parte delle riserve occulte che gli spettavano, a favore del socio \_\_\_\_\_, con la conseguenza che ha conseguito un reddito dell'attività lucrativa indipendente. Il calcolo dell'utile in questione è poi stato perfezionato, considerando il fatto che una parte delle riserve occulte cedute era già stata assoggettata all'imposta in occasione dell'acquisto, da parte dell'insorgente, della quota sociale del defunto socio \_\_\_\_\_.

Per l'acquisizione, dagli eredi di quest'ultimo, della quota del 29.1% del capitale sociale, il contribuente aveva infatti pagato una controprestazione, che includeva il prezzo per la cessione di riserve occulte per fr. 1'685'516.-. Di conseguenza, aveva proceduto alla

rivalutazione degli immobili nella stessa misura. Una parte delle riserve occulte cedute al socio \_\_\_\_\_, al momento della liquidazione parziale della \_\_\_\_\_, era pertanto già stata sottoposta a imposizione all'acquisto della quota dagli eredi \_\_\_\_\_. La quota di riserve occulte, per le quali questi ultimi avevano già pagato le imposte sul reddito, ammontava a fr. 325'497.-. La quota di riserve occulte, che costituisce reddito dell'attività lucrativa indipendente per il contribuente, ammonta conseguentemente a fr. 770'003.-, poiché si tratta della parte delle riserve occulte che egli ha trasformato in capitale, trasferendola a un altro socio. L'importo così ricostruito si avvicina peraltro molto a quello che l'autorità fiscale del Canton \_\_\_\_\_ aveva segnalato al fisco ticinese, nella comunicazione inviategli nel 2013 (utile di rivalutazione di fr. 791'101.-). 2.4. Nel suo ricorso, il contribuente non contesta la tesi dell'autorità fiscale, secondo cui con la liquidazione parziale della \_\_\_\_\_ si è verificato un trasferimento di riserve occulte fra il ricorrente e il socio \_\_\_\_\_, ma si limita a sostenere che i presupposti per il trasferimento degli immobili dalla \_\_\_\_\_ alla \_\_\_\_\_ sono adempiuti, con la conseguenza che dovrebbe essere esclusa l'imposizione delle riserve occulte. Come si evince dalle considerazioni che precedono, tuttavia, la decisione dell'autorità fiscale non nega l'esenzione dall'imposta sul reddito delle riserve occulte esistenti sugli immobili trasferiti da una società all'altra, ma al contrario l'ha esplicitamente riconosciuta. La decisione impugnata ha per contro ravvisato un utile in capitale nel trasferimento, da parte del ricorrente, di riserve occulte ad un altro socio, per il fatto che a quest'ultimo sono state attribuite riserve occulte in misura nettamente superiore rispetto alla quota corrispondente alla sua partecipazione nella società. 2.5. Ne consegue che, per quanto concerne questo aspetto, il ricorso è respinto. 3. Il ricorrente lamenta anche l'attribuzione alla sostanza commerciale di un conto corrente (n. \_\_\_\_\_), che rientrerebbe invece nella sostanza privata di RI 1. In effetti, nell'elenco debiti (modulo 5), allegato alla dichiarazione d'imposta 2006, il contribuente aveva menzionato fra i debiti privati anche l'importo di fr. 29'085.- e i relativi interessi passivi di fr. 65'578.-, risultanti da una scheda contabile della \_\_\_\_\_. Nelle sue osservazioni al ricorso, l'autorità di tassazione non si oppone alla qualifica del debito in questione quale debito privato, ma si limita a sottolineare che in tal caso il capitale e il reddito dell'attività lucrativa indipendente dovrebbero essere conseguentemente aumentati. Il ricorso su questo punto può pertanto essere accolto. Il capitale commerciale aumenta di conseguenza nella misura di fr. 29'085.- e passa da fr. 291'586.- a fr. 320'670.- e il reddito da società di persone si incrementa di fr. 65'568.-, passando da una perdita di fr. 11'639.- a un utile di fr. 53'929.- per l'imposta cantonale e da un utile di fr. 798'290.- a uno di fr. 863'858.- per l'imposta federale diretta. 4. 4.1. Due ulteriori censure concernono il calcolo del reddito dell'attività lucrativa indipendente. 4.2. Per quanto concerne l'imposta cantonale e anche quella federale diretta, l'insorgente contesta il fatto che sia stato aggiunto all'utile netto dichiarato (fr. 3'726.-) l'importo di fr. 127'903.-, corrispondente al risultato della gestione degli immobili di \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) e di \_\_\_\_\_ al 30 giugno 2006, secondo i conti della \_\_\_\_\_. A suo avviso, infatti, i redditi in questione sarebbero già inclusi nel risultato dell'esercizio 2006 della \_\_\_\_\_, che ha ripreso gli immobili in questione. Nelle sue osservazioni al ricorso, l'Ufficio di tassazione ricorda di aver chiesto al contribuente, prima di adottare la decisione impugnata, l'invio dei conteggi dell'amministrazione degli stabili in discussione, ma di essersi sentito rispondere che la documentazione richiesta non era più disponibile, a causa del lungo tempo trascorso. Aveva allora ripreso dalla contabilità della \_\_\_\_\_ le registrazioni relative agli accrediti a

favore del correntista del risultato della gestione immobiliare nel primo semestre del 2006. Esaminata la nuova documentazione allegata al ricorso, l'autorità fiscale prende atto che il risultato della gestione degli immobili è già compreso nell'utile della \_\_\_\_\_, ma rileva nondimeno che vi sarebbe una doppia registrazione contabile di interessi ipotecari per fr. 49'194.45. Siccome nei conti \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ sono registrati gli utili netti della gestione degli immobili, l'Ufficio di tassazione ritiene che l'importo di fr. 49'194.45, registrato nel conto \_\_\_\_\_ (interessi passivi), non possa essere ammesso in deduzione. Il ricorrente non ha replicato alle osservazioni dell'autorità fiscale. Di conseguenza, si giustificano lo stralcio dell'importo di fr. 127'903.-, corrispondente al risultato della gestione immobiliare, e la ripresa dell'importo di fr. 49'194.45, corrispondente a interessi ipotecari già dedotti.

4.3. In seguito, il contribuente lamenta il fatto che, nel calcolo dell'imposta federale diretta, l'autorità di tassazione abbia aggiunto al reddito dell'attività lucrativa indipendente l'importo di fr. 32'926.-, corrispondente all'utile conseguito con la vendita di un immobile, appartenente alla società semplice \_\_\_\_\_. L'utile in questione sarebbe già stato considerato nell'utile dichiarato dalla \_\_\_\_\_. Il solo documento prodotto dal ricorrente per comprovare che l'utile immobiliare litigioso sarebbe già stato incluso nel risultato della società in accomandita è copia del modulo 21 (per le comunioni ereditarie e le comproprietà), presentato alle autorità fiscali del Canton \_\_\_\_\_, da cui risulta che la proprietà immobiliare della società semplice composta da \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ ha conseguito un reddito netto di fr. 9'478.-, da dividere fra i soci. Nelle sue osservazioni al ricorso, l'Ufficio di tassazione esprime dei dubbi in merito al fatto che il reddito netto indicato nel modulo menzionato comprenda anche l'utile immobiliare conseguito con la vendita dell'immobile stesso, non disponendo dei "dettagli dei conti della società semplice". In effetti, con ogni verosimiglianza, il reddito indicato nel modulo in questione concerne unicamente il risultato della gestione dell'immobile poi alienato dai soci. In ogni caso, ricevute le osservazioni dell'Ufficio di tassazione, il ricorrente non ha prodotto ulteriore documentazione contabile, a comprova del fatto che l'utile immobiliare fosse incluso nel reddito in discussione. Su questo aspetto, il ricorso è pertanto respinto.

5. Il ricorrente lamenta infine la mancata deduzione del contributo di fr. 30'960.-, versato su un conto previdenziale 3° Pilastro. A questo riguardo, nella decisione su reclamo del 9 luglio 2014, l'Ufficio di tassazione aveva giustificato il rifiuto di dedurre l'importo in questione, argomentando che lo stesso anno il contribuente aveva proceduto al prelievo di un capitale di fr. 113'523.60 da un altro conto previdenziale presso lo stesso assicuratore. Di conseguenza, aveva ritenuto che il versamento del contributo chiesto in deduzione avesse carattere elusivo, essendo finalizzato "esclusivamente al risparmio d'imposta". Va ricordato tuttavia che, nel ricorso del 7 agosto 2014 contro la suddetta decisione, il contribuente non aveva censurato la mancata deduzione del contributo alla previdenza individuale vincolata, ma si era limitato a contestare la determinazione del reddito dell'attività lucrativa indipendente. La sentenza del 17 dicembre 2015, con la quale questa Corte aveva annullato la decisione su reclamo del 9 luglio 2014 e rinviato gli atti all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione, concerneva di conseguenza soltanto il reddito dell'attività lucrativa indipendente del ricorrente. L'Ufficio di tassazione era vincolato alle argomentazioni contenute nella decisione di rinvio (cfr. p. es. la sentenza CDT 80.2011.49 del 9.7.2012 consid. 3.2 e giurisprudenza e dottrina citate). Ne consegue che sia all'autorità fiscale sia al ricorrente era preclusa la facoltà di estendere la causa ad altri aspetti, non più litigiosi (p. es. DTF 131 III 91 consid. 5.2). Nella misura in cui si riferisce al contributo alla previdenza individuale vincolata, il ricorso è conseguentemente

irricevibile. 6. L'esito del ricorso è per la maggior parte sfavorevole al ricorrente. La tassa di giustizia e le spese processuali sono pertanto prevalentemente a suo carico. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo è riformata nel senso che: - il debito di fr. 29'085.- nei confronti della \_\_\_\_\_ e i relativi interessi passivi di fr. 65'578.- sono considerati di natura privata; - nel calcolo del reddito da società di persone è stralciato l'importo di fr. 127'903.-, corrispondente al risultato della gestione immobiliare, mentre è ripreso l'importo di fr. 49'194.45, corrispondente a interessi ipotecari già dedotti. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 5'000.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.- per un totale di fr. 5'100.- sono a carico del ricorrente nella misura di 9/10 (fr. 4'590.-). 3. Contro il presen Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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