Urteilskopf

84 I 240

34. Sentenza 12 dicembre 1958 nella causa X contro Commissione di ricorso in materia d'imposte del Cantone Ticino.
Regeste (de):
Art. 58 Abs. 4 WStB.

Ausserordentliche, nicht aus der normalen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft stammende Gewinne fallen bei der Berechnung nach Art. 58 Abs. 4 lit. b dann ausser Betracht, wenn sie bereits im vollen Umfange bei der Berechnung nach lit. a daselbst berücksichtigt wurden.

Regeste (fr):
Art. 58 al. 4 AIN.

Les bénéfices extraordinaires qui ne proviennent pas de l'activité économique normale de la société ne seront pas pris en considération dans le calcul selon l'art. 58 al. 4 lit. b AIN s'ils ont déjà été comptés intégralement dans le calcul selon la lit. a de la même disposition légale.

Regesto (it):
Art. 58 cp. 4 DIN.

Gli utili straordinari, indipendenti dall'attività economica normale della persona giuridica, non devono essere presi in considerazione agli effetti del computo secondo l'art. 58 cp. 4 lett. b se già lo furono integralmente agli effetti del computo secondo la lett. a di questo disposto.

Sachverhalt ab Seite 240

BGE 84 I 240 S. 240

A.- La società anonima X, a T., costituita con atto pubblico del 4 marzo 1952, ha ripreso, dal 1 aprile 1952, l'attivo e il passivo della ditta individuale Y a T., che si occupava dell'importazione e del commercio di macchine d'ufficio. Nel bilancio d'apertura della ditta X, allestito il 1 aprile 1952, fu iscritto al passivo un importo di 29 435 fr. 20 quale avere della signorina Y, già titolare della ditta individuale omonima. Di questa somma 435 fr. furono versati quell'anno medesimo alla signorina Y; la somma residua, di 29 000 fr., fu invece contabilizzata, nel bilancio di chiusura del primo esercizio al 31 dicembre

BGE 84 I 240 S. 241

1952, come segue: "Spez. Reservefonds, 29 000 fr.". In detto bilancio, l'utile del primo esercizio, di nove mesi, era indicato in 31 819 fr. 85.

B.- Agli effetti dell'imposta per la difesa nazionale (IDN) del VI periodo (1951/1952), l'autorità ticinese di tassazione stabiliva, con decisione del 24 aprile 1954, l'utile annuo netto della ditta X in 84 400 fr. Detta somma comprendeva l'utile d'esercizio di 31 819 fr. 85, un importo di 2508 fr. corrispondente a una ripresa per imposte inammissibile e la somma di 29 000 fr. passata a riserva speciale, il tutto riportato a dodici mesi conformemente all'art. 58 cp. 5 DIN. Circa la riserva speciale di 29 000 fr., l'autorità di tassazione considerò che, poichè proveniva dalla mutazione di capitali appartenenti a terzi (signorina Y) in fondi propri, doveva essere parificata a un utile e tassata come tale. Su reclamo della ditta X, l'utile netto imponibile veniva ridotto a 63 327 fr. Tra l'altro il saldo del conto profitti e perdite fu ammesso in 31 819 fr., senza riporto da 9 a 12 mesi, essendo risultato esatto che nell'utile quale appariva dal bilancio della società al 31 dicembre 1952 era già compreso il reddito di 3483 fr. 95 conseguito nei primi tre mesi dalla ditta individuale Y. Anche la somma di 29 000 fr. fu dichiarata tassabile senza riporto a 12 mesi, in sostanza perchè occorreva "tener conto che l'importo di 29 000 fr. non deriva dalla normale attività svolta dalla società nei suoi primi 9 mesi di vita".
Tale decisione fu confermata, per il 1952, dalla Commissione cantonale di ricorso in materia d'imposte (CCR). La ditta X non interpose ricorso al Tribunale federale.

C.- Per l'IDN del VII periodo (1953-1954), l'Amministrazione cantonale delle contribuzioni a Bellinzona stabiliva, su reclamo della ditta X contro il verbale di tassazione, l'ammontare dell'utile netto imponibile in 63 300 fr. come per il 1952 e per i medesimi motivi. La CCR confermò questa decisione, in data 16 giugno

D. - La ditta X ha interposto in tempo utile un ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale, chiedendo che, annullata la decisione impugnata, sia accertato che la somma di 29 000 fr. "tassata quale utile nel 1952, non può entrare in considerazione nel calcolo dell'utile del VII periodo" e che "di conseguenza l'utile netto della ditta X imponibile ai fini dell'IDN per il VII periodo è determinato in 34 000 fr.". A sostegno delle sue conclusioni, essa adduce in sostanza quanto segue: In primo luogo, la somma di 29 435 fr. altro non è che l'utile della ditta individuale Y negli anni 1950 e 1951. Esso è stato iscritto nel bilancio d'apertura della società anonima al nome di Y, non perchè questa ne fosse creditrice, ma solo per sottolineare la provenienza della somma. In queste circostanze, la CCR par la a torto di abbandono di credito da parte di un terzo. Comunque sia, è inammissibile che l'importo in questione, già tassato per il 1952, lo sia anche per gli anni 1953/1954, giacchè si trattò semmai di un utile del tutto straordinario senza nessuna relazione con la normale attività commerciale della ditta X.

E.- Nelle loro osservazioni, la CCR e l'Amministrazione federale delle contribuzioni hanno concluso per la reiezione del gravame.

Erwägungen

Considerando in diritto:

1. In concreto, non è necessario esaminare più da vicino gli argomenti con i quali la ricorrente vorrebbe dimostrare che la somma di 29 000 fr. non rappresenterebbe un utile tassabile a norma del DIN. Infatti la ricorrente medesima dice che, pur essendo l'utile solo "presunto", non intende contestarne la possibile tassazione ai fini della IDN del 1952. "Per contro non possiamo ammettere - specifica la ricorrente - che questo importo possa riflettersi ancora sulla tassazione per il biennio 1953/1954 poichè si tratterebbe comunque di utile del tutto

straordinario". Appare da questo ragionamento e, inoltre,

BGE 84 I 240 S. 243

dalle conclusioni della ricorrente limitate esplicitamente al solo VII periodo che non il calcolo dell'utile per sè giusta l'art. 49 DIN è impugnato nel presente ricorso di diritto amministrativo, bensì la circostanza che detto utile è stato preso in considerazione per il 1953 e il 1954 oltre che per il 1952. Ne segue che deve qui solo essere esaminato, per quanto concerne l'imposizione della ricorrente per il VII periodo IDN, se la CCR abbia correttamente applicato l'art. 58 DIN, relativo appunto ai periodi di computo dell'imposta per la difesa nazionale.

2. Su questo punto, occorre considerare quanto segue: Normalmente, il periodo di computo dell'IDN comprende i due anni che precedono il periodo di tassazione (art. 58 cp. 1 DIN). Tuttavia, se all'inizio del periodo di tassazione è trascorso un solo esercizio o se il primo esercizio non è chiuso che nel corso di detto periodo, "la tassazione è fatta in base al risultato del primo esercizio" (art. 58 cp. 4 lett. b DIN). Quando poi la durata di questo è più lunga o più breve di un anno civile, "l'utile netto è computato per un anno civile" (art. 58 cp. 5 DIN). In concreto, è pacifico che la ricorrente ha iniziato la sua attività il 1 aprile 1952. Poichè al 1 gennaio 1953 (inizio del nuovo periodo di tassazione) era così trascorso un solo esercizio, le autorità fiscali hanno dunque per sè giustamente fatto capo all'art. 58 cp. 4 lett. b DIN. Letteralmente preso, esse lo hanno anche applicato in modo corretto. In opposizione a quanto sostiene la ricorrente, è tra l'altro conforme al testo esplicito dell'art 58 cp. 4 DIN che, quando all'inizio del periodo di tassazione è trascorso un solo esercizio, il medesimo utile serva di regola per tre tassazioni: la tassazione dell'anno fiscale nel corso del quale l'impresa è stata costituita (lett. a) e quella dei due anni fiscali successivi (lett. b). Con ciò, la legge non ha inteso colpire più volte un solo e unico guadagno, ma ha voluto semplicemente prevedere un modo di calcolo capace di dare soddisfazione quando la tassazione non può essere fondata sull'utile netto medio

BGE 84 I 240 S. 244

dei due anni anteriori. Si trattava in particolare di escogitare un sistema che non fosse sfavorevole per i nuovi contribuenti e bisogna pur convenire che l'art. 58 cp. 4 DIN è tale da adempiere questo presupposto. Di regola, un'azienda che inizia la sua attività guadagnerà infatti meno nel primo anno di vita che negli anni successivi. L'ipotesi contraria rimane tuttavia sempre possibile. Può per esempio accadere che un'azienda, a motivo di circostanze speciali, consegua un utile straordinario che è del tutto indipendente dalla sua normale attività e che non si ripeterà negli esercizi successivi. Tale ipotesi si verifica appunto qui. La somma di 29 000 fr. iscritta il 31 dicembre 1952 a bilancio come "riserva speciale" non dipende da nessuna attività d'esercizio della ricorrente ma poggia esclusivamente sulla contabilizzazione al suo nome di una somma che all'inizio dell'esercizio figurava quale capitale di Y. Non è necessario esaminare qui se vi sia stato condono di debito da parte della signorina Y o altro; basterà costatare che la somma di cui si tratta è divenuta, senza rimborso da parte della ricorrente, una riserva speciale di questa. In altre parole, la ricorrente ha conseguito un utile straordinario, del tutto indipendente dalla sua normale attività economica. Ora, lecita è effettivamente la domanda se un utile siffatto, già tassato in tutto il suo ammontare per l'anno fiscale nel corso del quale l'impresa è stata costituita (1952), possa ancora essere preso in considerazione per il successivo periodo biennale di computo. La ricorrente lo nega, con riferimento tra l'altro alla sentenza RU 76 I 226 sgg. e a una decisione in data 2 settembre 1947 della Commissione di ricorso per l'IDN del Cantone di Argovia (cfr. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, vol. 16, pag. 413). A questo proposito deve subito essere detto che sia l'una sia l'altra decisione citata hanno

per oggetto il problema del riporto a dodici mesi, giusta l'art. 58 cp. 5 DIN, degli utili straordinari conseguiti in primi esercizi

BGE 84 I 240 S. 245

più brevi di un anno civile, non quello della tassazione di siffatti utili quando siano già stati colpiti integralmente una prima volta in virtù dell'art. 58 cp. 4 lett. a DIN. Litigioso era insomma se in certi casi speciali il computo dell'utile netto per un anno civile dovesse essere fatto conformemente alla regola matematica, dividendo cioè la somma dei redditi degli esercizi più brevi di un anno civile per il numero di giorni degli esercizi di cui si tratta e moltiplicando il quoziente per 365 o se un altro modo di computo dovesse essere adottato. Dopo aver considerato che "sans doute la méthode généralement applicable sera-t-elle la méthode mathématique", il Tribunale federale precisò che "si, exceptionnellement, cette méthode n'aboutit pas à un résultat satisfaisant, autrement dit, si le résultat de l'opération ne correspond pas au bénéfice qui aurait été réalisé dans le cas où le premier exercice aurait eu effectivement la durée d'une année civile, le texte légal n'interdit nullement de procéder à la conversion d'une autre manière". Questo ragionamento corrisponde a quello della Commissione di ricorso del Cantone di Argovia, secondo cui "Art. 58 Abs. 5 WStB in der Weise einschränkend zu interpretieren ist, dass bei der Umrechnung des Reingewinnes auf ein Jahr solche Faktoren nicht zu berücksichtigen sind, die das Geschäftsergebnis nicht kontinuierlich beeinflussen" (cfr. op.cit., pag. 414). Nella fattispecie, la CCR ha precisamente fatto capo ai principi sanciti da questa giurisprudenza. Infatti, essa ha rinunciato a riportare a dodici mesi sia la somma di 29 000 fr., sia l'utile d'esercizio ordinario. Di conseguenza, si tratta solo ancora di esaminare se il modo di computo adottato dalle autorità fiscali ticinesi ha condotto a un risultato soddisfacente, conforme alla ratio e allo spirito del DIN. Tale non è il caso. a) Innanzitutto, dev'essere accolta la tesi con la quale la ricorrente sostiene che nello stesso modo in cui nell'operazione di riporto a dodici mesi degli utili conseguiti in un esercizio più breve di un anno civile non sono presi

BGE 84 I 240 S. 246

in considerazione gli utili che non sono realizzati attraverso l'abituale attività commerciale di una società, così gli utili straordinari, indipendenti dall'attività economica normale della persona giuridica, non devono essere tassati più di una volta, non devono cioè più essere presi in considerazione agli effetti del computo secondo l'art. 58 cp. 4 lett. b se già lo furono integralmente agli effetti del computo secondo la lettera a di questo disposto. Ciò significa che la somma di 29 000 fr., già tassata nel 1952, non deve più essere aggiunta al reddito netto imponibile per il periodo 1953/1954. Detta somma costituisce un utile talmente estraneo all'attività economica ordinaria della ricorrente che non è normalmente destinato a ripetersi. Così stando le cose, tassarla ancora per il 1953/1954, dopo che già è stata tassata interamente per il 1952, equivarrebbe a interpretare il DIN con rigore eccessivo, incompatibile con la ratio e lo spirito della legge che vuole bensì colpire tutti i guadagni, ma anche li vuole colpire, di massima, una volta sola. Vero è che per l'art. 58 cp. 4 DIN non vale la considerazione del Tribunale federale relativa all'art. 58 cp. 5 DIN e giusta la quale questo secondo disposto par la di computo per un anno civile, senza precisare il modo in cui dev'essere eseguito, se matematicamente o in altra maniera (cfr. RU 76 I 228). Nel caso dell'art. 58 cp. 4 DIN, la legge medesima ha prescritto che il "risultato del primo esercizio" fosse preso in considerazione come tale durante tre anni fiscali. Se detto articolo fosse applicato giusta il suo stretto testo letterale anche nei casi in cui, come qui, un utile notevole è straordinario e unico al punto da non avere assolutamente più nulla in comune con il normale esercizio di un'azienda e, inoltre, già è stato tassato per l'anno fiscale in cui l'azienda è stata costituita, si giungerebbe tuttavia a un risultato talmente iniquo che la rinuncia ad aggiungerlo all'utile d'esercizio imponibile per il nuovo periodo di computo s'impone, nello stesso

modo e per le medesime ragioni per le quali

un utile siffatto non sarebbe comunque riportato a dodici mesi. b) .....

Dispositiv

Il Tribunale federale pronuncia:
Il ricorso è parzialmente accolto e la causa è rinviata all'autorità cantonale per nuovo giudizio nel senso dei considerandi.