

BGer 2C 728/2016 vom 6. April 2017

Bundesgericht, 2017-04-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_728_2016

FR: TF 2C 728/2016 du 6 avril 2017

IT: TF 2C 728/2016 del 6 aprile 2017

Regeste

Imposte cantonali 2012 | Finanze pubbliche & diritto tributario

Erwägungen

E. 1

Il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF ed è diretto contro una decisione finale (art. 90 LTF) resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF). Esso è stato presentato nei termini dai destinatari del giudizio contestato (art. 46 cpv. 1 lett. b in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse all'annullamento dello stesso (art. 89 cpv. 1 LTF), e va pertanto esaminato quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (al riguardo, cfr. anche l'art. 73 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni del 14 dicembre 1990 [LAID; RS 642.14]). Visto l'esito della lite, la questione dell'ammissibilità delle conclusioni subordinate 1 e 2, che non risultano essere state formulate davanti all'istanza precedente, può essere lasciata aperta.

E. 2.1

Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF); nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate. Nel ricorso occorre pertanto spiegare in cosa consiste la lesione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245 seg.). Esigenze più severe valgono poi in relazione alla violazione di diritti fondamentali; simili critiche vengono in effetti trattate unicamente se sono state motivate in modo chiaro, circostanziato ed esaustivo (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254). Stesse accresciute condizioni valgono pure quando le disposizioni della LAID lasciano ai Cantoni un certo margine di manovra poiché, anche in questo caso, il Tribunale federale esamina solo se il diritto cantonale è stato applicato nel rispetto dei diritti fondamentali e, segnatamente, del divieto d'arbitrio (sentenze 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 2 e 2C_583/2013 del 23 dicembre 2013 consid. 2 con rinvii).

E. 2.2

Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Esso può scostarsene se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove (DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa, aspetto che,

insieme a quello dell'eventuale arbitrio, compete al ricorrente sostanziare (art. 97 cpv. 1 LTF). A meno che non ne dia motivo la decisione impugnata, il Tribunale federale non tiene infine conto di fatti o mezzi di prova nuovi (art. 99 cpv. 1 LTF ; DTF 133 IV 343 consid. 2.1 pag. 343 seg.).

E. 2.3

Come indicato anche nel seguito, le critiche formulate dagli insorgenti rispettano solo in parte i requisiti indicati. Nella misura in cui li disattendono, esse sfuggono a un esame del Tribunale federale. Dato che l'esposizione contenuta nei p.ti 1-24 del ricorso non può essere presa in considerazione a tale scopo e che pure la parte "in diritto" non contiene nessuna critica che ne dimostri un accertamento arbitrario o altrimenti lesivo della Costituzione federale, i fatti che emergono dalla querelata sentenza vincolano inoltre il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; sentenze 2C_550/2015 del 1° ottobre 2015 consid. 4.2.1 e 2C_539/2014 del 23 ottobre 2014 consid. 6.2.1; CLAUDE-EMMANUEL DUBEY, *La procédure de recours devant le Tribunal fédéral*, in François Bellanger/Thierry Tanquerel [ed.], *Le contentieux administratif*, 2013, 137 segg., 159 segg.). In effetti, dimostrati non sono neanche gli estremi per produrre nuove prove (art. 99 cpv. 1 LTF).

E. 3

Il litigio verte sulla stima del valore di 156 azioni della C._____ SA nel contesto dell'imposizione della sostanza dei ricorrenti per il periodo fiscale 2012.

E. 3.1

Regolata dagli art. 13 e 14 LAID , l'imposta sulla sostanza delle persone fisiche ha per oggetto la sostanza netta totale (art. 13 cpv. 1 LAID), che si determina secondo le regole di stima previste dall' art. 14 LAID . Giusta l' art. 14 cpv. 1 LAID , la sostanza è stimata al suo valore venale; il valore di reddito può essere preso in considerazione in modo appropriato. La LAID non prescrive un metodo di valutazione preciso. In questo contesto, i Cantoni dispongono pertanto di un importante spazio di manovra: sia nella scelta del metodo di calcolo applicabile per determinare il valore venale stesso che per definire, visto il carattere potestativo dell'art. 14 cpv. 1 seconda frase LAID, in che misura occorra considerare anche il valore di reddito (sentenza 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.1). Secondo la legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 (LT; RL/TI 10.2.1.1), nella versione applicabile alla fattispecie, l'imposta sulla sostanza ha per oggetto la sostanza netta totale (art. 40 cpv. 1 LT). Sono imponibili tutti gli attivi mobiliari e immobiliari (art. 41 cpv. 1 LT). La sostanza è valutata al suo valore venale, riservate le disposizioni specifiche (art. 41 cpv. 2 LT). Le azioni, partecipazioni a società cooperative ed altri diritti di partecipazione non regolarmente oggetto di transazione, sono valutati tenendo conto del loro valore di reddito e del loro valore intrinseco (art. 45 cpv. 2 LT).

E. 3.2

La circolare n. 28, che contiene le istruzioni riguardo alla stima dei titoli non quotati in vista dell'imposta sulla sostanza, è edita dalla Conferenza svizzera delle imposte, che raggruppa le amministrazioni fiscali cantonali e l'Amministrazione federale delle contribuzioni. Essa è stata oggetto di molteplici edizioni, l'ultima delle quali - datata 28 agosto 2008 - è stata applicata anche nella fattispecie che ci occupa. In base alla giurisprudenza resa dopo l'entrata in vigore della LAID, prevedendo delle regole unificate di stima dei titoli non quotati in un ambito nel quale i Cantoni hanno un ampio potere di apprezzamento, le

menzionate istruzioni sono uno strumento di armonizzazione orizzontale, che concretizza l' art. 14 cpv. 1 LAID (sentenze 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.1; 2C_583/2013 del 23 dicembre 2013 consid. 3.1.3; 2C_952/2010 del 29 marzo 2011 consid. 2.1; 2C_800/2008 del 12 giugno 2009 consid. 5.2). Nel merito, la giurisprudenza precisa inoltre che queste istruzioni prendono in considerazione gli elementi determinanti per la valutazione dei titoli non quotati e sono appropriate per stimare le società in vista dell'imposizione dei loro azionisti (sentenza 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.3; 2C_583/2013 del 23 dicembre 2013 consid. 3.1.3 e 2C_504/2009 del 15 aprile 2010 consid. 3.3). In via di principio, è quindi a buon diritto che anche l'autorità fiscale ticinese vi ha fatto riferimento (sentenze 2C_11/2017 dell'11 gennaio 2017 consid. 5.1 e 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.3).

E. 4.1

Nei querelati giudizi, la Corte cantonale è giunta alla conclusione che, per stabilire il valore venale ai fini dell'imposta sulla sostanza 2012 delle 156 azioni di cui i ricorrenti non avevano solo la nuda proprietà, il prezzo di fr. 8'000.-- pagato nel 2013 dal ricorrente 1 per l'acquisto di ulteriori 100 azioni della C._____ SA non era determinante. Questo perché: a) una cessione fra azionisti non può essere considerata un trasferimento fra terzi indipendenti ai sensi del p.to 2.5 della circolare n. 28; b) occorre osservare che, mentre il valore fiscale delle azioni della C._____ SA al 31 dicembre 2012 è stato stabilito calcolando il valore di reddito delle società partecipate nel 2011 e nel 2012, le vendite delle quote a cui fanno riferimento i ricorrenti sono intervenute nel corso del 2013; c) va tenuto conto del fatto che gli azionisti che hanno ceduto i loro titoli al ricorrente 1 nel 2013 detenevano quote minoritarie (il 10 % del capitale, suddiviso fra sette persone), e che anche tale aspetto potrebbe pertanto giustificare il prezzo pattuito, nettamente inferiore al valore venale determinato dal fisco.

E. 4.2

Spiegato perché la mancata presa in considerazione di un prezzo di fr. 8'000.-- per azione non era censurabile, ha quindi respinto anche la richiesta di ponderare il valore di reddito una sola volta anziché due. Questo perché: a) i presupposti definiti dalla direttiva interna emessa dal fisco ticinese per precisare la portata dell'eccezione prevista dal commentario della Conferenza svizzera delle imposte ai p.ti n. 7 e 8 della circolare n. 28, non erano dati; b) anche facendo astrazione dal mancato rispetto di quei presupposti, il caso in esame non rientra nel campo d'applicazione del regime eccezionale previsto dalla Conferenza svizzera delle imposte (ammesso solo se il rendimento di una società "dipende esclusivamente o quasi dalla prestazione di un'unica persona", la quale può essere tutt'al più affiancata da "qualche persona che si occupa di amministrazione e di logistica"), siccome il gruppo C._____ conta 150 dipendenti e fra di essi ve ne sono quattro che percepiscono stipendi che oscillano tra fr. 150'000.-- e fr. 200'000.-- annui.

E. 4.3

Infine, ha pure respinto le critiche con le quali i ricorrenti si lamentavano del fatto che il tasso di capitalizzazione impiegato per il calcolo del valore delle azioni fosse del 7,5 % mentre quello utilizzato dalle società quotate in borsa era del 9,8 %. In tale contesto, ricordati i contenuti del p.to 10 della circolare n. 28, ha infatti rilevato: a) che i contribuenti non invocavano l'esistenza di fattori di rischio "particolari", che giustificerebbero un aumento del tasso di capitalizzazione, ma si limitavano a contestare genericamente il

riferimento, previsto dalle istruzioni, al tasso swap CHF a 5 anni, argomentando che il tasso di capitalizzazione "utilizzato dalle società quotate in borsa" ammonterebbe al 9,8 % e non al 7,5 %; b) che le società delle quali la C._____ SA detiene delle partecipazioni non sono quotate in borsa, e che l'applicazione di un tasso del 9,8 % non viene altrimenti sostanziata; c) che in tal modo gli insorgenti non dimostrano che il risultato cui perviene l'autorità fiscale, applicando il criterio di calcolo indicato nelle istruzioni, sia in contrasto con il diritto e in particolare con l' art. 14 LAID .

E. 5

In via principale, i ricorrenti sostengono che la mancata presa in considerazione del prezzo di fr. 8'000.-- pattuito per le transazioni avvenute nel 2013, della tassazione delle 156 azioni della C._____ SA già in loro pieno possesso, leda l' art. 14 LAID , l'art. 41 cpv. 2 LT/TI e contrasti con le istruzioni della Conferenza svizzera delle imposte. A differenza di quanto ritenuto dalla Corte cantonale, considerano infatti che queste transazioni siano avvenute "tra terzi indipendenti" e che il prezzo stabilito tra le parti sia quindi determinante, ciò che esclude che il valore dei titoli possa essere stimato.

E. 5.1

Come ricordato, la LAID non prescrive in che modo stabilire il valore venale ai sensi dell' art. 14 cpv. 1 LAID , ragione per cui, in tale ambito, i Cantoni dispongono di un margine di manovra importante: sia per quanto riguarda la scelta del metodo di calcolo che per decidere, tenuto conto del carattere potestativo dell'art. 14 cpv. 1 seconda frase LAID, in che misura il valore di reddito debba essere preso in considerazione nella stima. Di conseguenza, anche nel caso che qui ci occupa, il potere d'esame del Tribunale federale è limitato all'arbitrio (sentenze 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.4; 2C_583/2013 del 23 dicembre 2013 consid. 4.1; 2C_442/2012 del 14 dicembre 2012 consid. 3; 2C_952/2010 del 29 marzo 2011 consid. 2.1; 2C_504/2009 del 15 aprile 2010 consid. 3.1).

E. 5.2

Senonché, le censure rivolte nella fattispecie contro l'applicazione concreta delle istruzioni contenute nella circolare n. 28, nel contesto dell'ampio spazio di manovra lasciato ai Cantoni dall' art. 14 cpv. 1 LAID nell'emanazione e nell'applicazione delle disposizioni in materia, non rispettano le qualificate esigenze di motivazione richieste e quindi non dimostrano nemmeno una violazione dell' art. 9 Cost. In effetti, formulandole i ricorrenti si limitano in sostanza a fornire una propria e personale lettura della fattispecie (fondandosi almeno in parte su fatti che non emergono per nulla dalla sentenza impugnata), che contrappongono a quella della Corte cantonale; ciò tuttavia non basta, poiché l'arbitrio non è ravvisabile già nella possibilità che un'altra soluzione sembri possibile o addirittura preferibile, ma solo quando la decisione impugnata è manifestamente insostenibile, gravemente lesiva di una norma o di un principio giuridico indiscusso, o in contraddizione urtante con il sentimento di giustizia ed equità (DTF 133 I 149 consid. 3.1 pag. 155; 132 III 209 consid. 2.1 pag. 211; sentenza 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.4).

E. 5.3

Anche volendo prescindere da quanto ora indicato, va poi rilevato che le critiche formulate dai contribuenti sono in sostanza tutte rivolte solo contro il primo argomento con cui i Giudici ticinesi hanno negato la possibilità di richiamarsi al prezzo di fr. 8'000.-- per azione: cioè il fatto che le transazioni avvenute nel 2013 avevano avuto luogo tra azionisti. A questo argomento, che si basa per altro sul commento alla circolare citata, se ne affiancano

però altri, siccome i Giudici ticinesi hanno poi aggiunto che nella fattispecie va anche considerato: da un lato, che mentre il valore fiscale delle azioni della C. _____ SA al 31 dicembre 2012 è stato stabilito calcolando il valore di reddito delle società partecipate nel 2011 e nel 2012, le vendite delle quote cui fanno riferimento i ricorrenti sono intervenute nel corso del 2013; dall'altro, che gli azionisti che nel 2013 hanno ceduto le loro azioni al ricorrente 1, che già disponeva pienamente di 156 azioni e ne aveva altre 700 in nuda proprietà, detenevano solo quote minoritarie (il 10 % del capitale azionario, suddiviso fra sette persone). Dato che una critica volta a dimostrare l'arbitrio nella mancata presa in considerazione del prezzo di fr. 8'000.--, che il fisco aveva scartato poiché equivaleva "in pratica al valore di bilancio (sostanza) della C. _____ SA al 31.12.2012 senza tenere conto del goodwill e delle riserve occulte contenute nelle partecipate" (sentenza del 4 novembre 2015, p.to E), doveva confrontarsi anche con le altre argomentazioni addotte nel giudizio impugnato ma che simile confronto non c'è stato, la lesione dell' art. 9 Cost. va negata anche per questo motivo.

E. 5.4

In via abbondanziale, occorre ad ogni modo osservare che proprio sul fatto che le quote in mano a terzi fino al 2013 erano minoritarie e non davano in realtà "alcun fastidio" al ricorrente 1, poiché egli già disponeva di "una comoda maggioranza" e chi le deteneva godeva "di un influsso ridotto", è a più riprese posto l'accento anche nell'impugnativa. Ugualmente in quella sede viene inoltre sottolineata un'ulteriore particolarità che ha in realtà contraddistinto le transazioni avvenute nel 2013, ovvero il fatto che per definire il prezzo di acquisto sarebbe stato tenuto conto anche "della dipendenza del successo del gruppo principalmente da un'unica persona" rispettivamente "del forte legame del gruppo [scil. C. _____] con un'unica persona", che in casu è di nuovo il ricorrente 1.

E. 6

Detto delle critiche a sostegno della conclusione principale, occorre esaminare quelle a sostegno delle conclusioni subordinate, le quali non sono però destinate a maggior successo. Visto che anche in questo contesto i ricorrenti si esprimono in sostanza come davanti a un'istanza che esamina liberamente sia i fatti che il diritto, in proposito vale in effetti quanto esposto nel considerando 5.2. Sempre in via abbondanziale va comunque aggiunto che nella misura in cui, in relazione alla questione della ponderazione semplice o doppia del valore di reddito, gli insorgenti si riferiscono ancora alle condizioni contenute nella direttiva interna del fisco ticinese, rilevando che esse "sono arbitrarie in quanto più restrittive del commentario alla circ. 28 e violano la parità di trattamento aspirata a livello federale con l'introduzione della circ. 28", le loro critiche non sono determinanti e non dimostrano quindi una violazione del divieto d'arbitrio. Come indicato nel precedente considerando 4.2, la richiesta di ponderare il valore di reddito una sola volta è stata infatti respinta con due motivazioni distinte: la seconda delle quali indipendente dall'applicazione delle condizioni poste dal fisco ticinese nella sua direttiva interna, redatta per concretizzare il commentario della Conferenza svizzera delle imposte. In particolare, preso atto del fatto che il gruppo C. _____ conta 150 dipendenti e che fra di essi ve ne sono quattro che percepiscono stipendi che oscillano tra fr. 150'000.-- e fr. 200'000.--, la Corte cantonale ha concluso che mancassero già le condizioni previste dal commentario stesso, poiché esso permette di chiedere una ponderazione semplice del valore di reddito solo "si la création de valeur de l'entreprise est obtenue uniquement par le détenteur d'une participation majoritaire et si l'entreprise n'emploie pas d'autres personnes, hormis quelques personnes occupées à des

tâches d'administration et de logistique".

E. 7.1

Per quanto precede, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso va integralmente respinto, sia per quanto riguarda le conclusioni presentate in via principale che subordinata.

E. 7.2

Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e vengono quindi poste a carico dei ricorrenti, in solido (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF). Non si assegnano ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

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