

BGer 2C_830/2013 vom 6. März 2014

Bundesgericht, 2014-03-06, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_830_2013

FR: TF 2C_830/2013 du 6 mars 2014

IT: TF 2C_830/2013 del 6 marzo 2014

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 resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF).

Esso è stato presentato in tempo utile dalla destinataria del giudizio contestato (art. 46 cpv. 1 lett. b in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto di principio ammissibile 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], normativa applicabile alla fattispecie siccome l'alienazione oggetto della riscossione dell'imposta cantonale sugli utili immobiliari litigiosa è posteriore al 1° gennaio 2001).

E. 2.1

Giusta l' art. 106 cpv. 1 LTF , il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale. Di principio, esso esamina quindi liberamente l'applicazione del diritto federale così come la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze cantonali alle disposizioni della legge federale sull'armonizzazione fiscale (DTF 131 II 710 consid. 1.2 pag. 713; 130 II 202 consid. 3.1 pag. 205 seg.).

Secondo l' art. 106 cpv. 2 LTF , la violazione di diritti fondamentali è per contro esaminata solo se il ricorrente ha espressamente sollevato e motivato tale censura (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 134 I 83 consid. 3.2 pag. 88). Lo stesso vale quando le disposizioni della LAID lasciano un certo margine di manovra ai Cantoni, l'esame dell'interpretazione del diritto cantonale essendo allora pure limitato alla violazione dei diritti fondamentali (DTF 134 II 207 consid. 2 pag. 209 seg.). Chiamato ad esprimersi in merito a un ricorso, il Tribunale federale non esamina quindi d'ufficio se la decisione impugnata è conforme al diritto e all'equità in ogni suo punto.

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 solo 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).

E. 2.3

L'impugnativa adempie ai requisiti di motivazione esposti solo in parte. Come ancora verrà precisato nel seguito, nella misura in cui non li rispetta, essa è pertanto inammissibile.

Visto che vengono criticati, ma mai messi in discussione con una motivazione che ne dimostri un accertamento arbitrario o altrimenti lesivo del diritto federale, e che per altro nemmeno viene dimostrato in che misura la correzione dei vizi denunciati possa essere determinante, i fatti che emergono dalla querelata sentenza vincolano inoltre il Tribunale federale anche nel caso concreto (DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246).

E. 3.1

La procedura concerne un'imposta sugli utili immobiliari percepita sulla base dell'art. 124 segg. della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 (LT; RL/TI 10.2.1.1). Per quanto qui di rilievo, la citata norma ha il seguente tenore:

Art. 124 Trasferimenti imponibili

1 E' imponibile il trasferimento di proprietà immobiliari e qualsiasi negozio giuridico i cui effetti, riguardo al potere di disporre del fondo, sono parificabili, economicamente, a quelli di un trasferimento di proprietà.

2 Sono in particolare imponibili:

a) ...

h) le alienazioni di azioni o di quote di società immobiliari o di altre società, se nel patrimonio hanno un valore preponderante i fondi e le partecipazioni a società immobiliari;

i) ...

Come ricordato nel giudizio impugnato, che vi rinvia, in una sentenza del 14 settembre 2001 - parzialmente pubblicata in RDAT I-2002 n. 8t e nella quale era chiamata ad esprimersi sulla cessione di una partecipazione del 49 % di una società anonima immobiliare -, la Camera di diritto tributario ha già anche proceduto all'interpretazione di questo stesso disposto.

Rammentato a giusta ragione che circa l'imposizione dell'alienazione di partecipazioni minoritarie l'art. 12 cpv. 2 lett. d LAID, in relazione con l' art. 12 cpv. 4 LAID , lasciano una sostanziale libertà ai Cantoni (in questo senso, cfr. Die Besteuerung der Grundstückgewinne, Informazioni fiscali della Conferenza svizzera delle imposte, ed. 2012, n. 532; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2a ed. 2006, ad art. 216 n. 2 seg.), in tale occasione ha in effetti stabilito che, almeno in via di principio, l'art. 124 LT trova applicazione in caso di alienazione di pacchetti azionari di maggioranza, mentre la cessione di una partecipazione minoritaria sottostà all'imposta solo quando più azionisti di minoranza cedono di comune accordo le proprie quote (con il risultato che si verifica un trasferimento della maggioranza delle azioni) oppure quando la partecipazione minoritaria consente un'utilizzazione di determinati locali assimilabile alla proprietà per piani (Alessandro Soldini/Andrea Pedroli, L'imposizione degli utili immobiliari, Complemento al Commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, 2003, ad art. 124 n. 8.2.3).

E. 3.2

Dopo essersi confrontata con l'art. 12 cpv. 2 lett. d e cpv. 4 LAID e con l'art. 124 LT ed avere nuovamente preso atto della libertà di cui godono i Cantoni nell'ambito in discussione, con la propria giurisprudenza in merito a quest'ultima norma, così come con la situazione vigente nei Cantoni di Friburgo, Basilea Campagna, Lucerna e Zurigo, la Corte cantonale ha deciso di condividere l'opinione del fisco ticinese e ha confermato che la cessione della prima quota di partecipazione della B. _____ SA, in data 20 febbraio 2008, dovesse essere anch'essa soggetta all'imposta sugli utili immobiliari.

E. 3.2.1

Nel giudizio impugnato, i Giudici cantonali hanno in particolare considerato inevitabile che, per scongiurare il rischio dell'elusione fiscale, l'art. 124 cpv. 2 lett. h LT venga interpretato in modo tale da fare rientrare nel suo campo di applicazione ogni fattispecie in cui si verifica il trasferimento economico di un immobile tramite cessione di quote sociali, a prescindere dal fatto che l'alienazione della partecipazione maggioritaria intervenga con un solo negozio o con diversi negozi successivi tra le stesse parti.

E. 3.2.2

Con riferimento al caso specifico, hanno quindi ancora sottolineato i seguenti aspetti rispettivamente osservato quanto segue:

che il tempo intercorso tra i trasferimenti delle azioni di B. _____ SA, poco più di due anni, fosse tale da indurre a considerarli come un'unica operazione che ha comportato, il 28 maggio 2010, la cessione della totalità delle sue azioni dai precedenti azionisti (A. _____ SA, C. _____ e D. _____ SA) alla X. _____ SA.

che - siccome occorre solo esaminare se si fosse verificata la cessione del potere di disporre dell'immobile, dal punto di vista economico - necessariamente rilevante non potesse essere nemmeno l'obiezione secondo cui - al momento della prima vendita - non vi sarebbe ancora stata l'intenzione di cedere la maggioranza delle azioni a X. _____ SA;

che neanche l'appunto con il quale veniva sottolineata la distinzione di soggetto giuridico tra la E.X. _____ SA (acquirente il 20 febbraio 2008) e X. _____ SA (acquirente il 28 maggio 2010), "società sorelle", poteva infine portare ad altra conclusione.

E. 4

Confrontata con una fattispecie in relazione alla quale la LAID lascia libertà ai Cantoni (precedente consid. 3.1), il cui uso non viene concretamente messo in discussione, e quindi chiamata di fatto a dimostrare un'eventuale applicazione contraria alla Costituzione federale del diritto cantonale determinante (precedente consid. 2.1 secondo capoverso), la ricorrente sostiene a più riprese che la Camera di diritto tributario avrebbe dovuto subordinare la tassazione al sussistere di un atto elusivo volontario, e che il mancato esame di tale aspetto renderebbe il giudizio arbitrario, lesivo del principio della buona fede, dell'eguaglianza giuridica, della parità di trattamento, ecc.

E. 4.1

Le critiche in questione si esauriscono in prevalenza in semplici affermazioni, sono di carattere appellatorio e sono quindi sostanzialmente inammissibili.

Come già rilevato, la denuncia della violazione di diritti fondamentali, come quella fatta valere nel caso che ci occupa, può essere infatti esaminata solo se la stessa è stata sollevata conformemente all' art. 106 cpv. 2 LTF , ciò che non è manifestamente il caso nella

fattispecie (per quanto riguarda l'arbitrio: DTF 138 I 49 consid. 7.1 pag. 51 e 132 III 209 consid. 2.1 pag. 211; per quanto riguarda il principio della buona fede in presenza di un cambiamento di giurisprudenza, qui per altro non dato, poiché sulla questione in discussione la Camera di diritto tributario nemmeno si era finora davvero espressa [successivo consid. 4.3]: DTF 135 II 78 consid. 3.2 pag. 85 con ulteriori rinvii; per quanto riguarda infine l'eguaglianza giuridica e la parità di trattamento: DTF 137 V 334 consid. 6.2.1 pag. 388 seg. sempre con ulteriori rinvii).

E. 4.2

Ad ogni buon conto, quand'anche ammissibile, questione che può essere lasciata in definitiva aperta, la denuncia per certi versi principale della violazione del divieto d'arbitrio dev'essere respinta. Occorre in effetti considerare che l'art. 124 LT non solo non pone quale criterio l'elusione ma fa nel contempo espresso riferimento alla prospettiva economica, adottata dalla Corte cantonale nella fattispecie.

Pure la constatazione che il giudizio impugnato definisca l'art. 124 LT quale "norma antielusiva", ma non si occupi poi di accertare l'elusione nel caso specifico, non rende inoltre lo stesso contraddittorio o addirittura insostenibile. Come spiegato dalla Camera di diritto tributario nella risposta al ricorso, il fatto che una norma non preveda l'elusione quale condizione specifica per la sua applicazione, non impedisce infatti che essa possa comunque perseguire dei fini antielusivi (sentenze 2C_662/2013 del 2 dicembre 2013 consid. 2.1; 2C_20/2012 del 24 aprile 2012 consid. 3.1 e 2C_695/2009 del 3 febbraio 2010 consid. 2.2).

E. 4.3

Sempre nello specifico contesto descritto, pertinente non è infine nemmeno il rinvio alla sentenza resa dalla Camera di diritto tributario il 14 settembre 2001, di cui già si è detto a lungo in uno dei precedenti considerandi, o il richiamo alla giurisprudenza vigente in materia in altri cantoni.

E. 4.3.1

È infatti vero che la Corte cantonale che si è espressa nel giudizio qui impugnato aveva in quel caso stabilito che la sola cessione di una partecipazione del 49 % del capitale di una società immobiliare non era soggetta all'imposta, poiché non vi era stata alienazione del potere di disporre del fondo. Altrettanto vero è però che quella sua stessa pronuncia sottolineava anch'essa l'importanza dell'adozione di un punto di vista economico e non si esprimeva inoltre affatto riguardo al caso di trasferimenti in successione tra le medesime parti - fattispecie che la Camera di diritto tributario ritiene in concreto data - giacché si concludeva proprio con le seguenti parole:

"Quali sarebbero le conseguenze, qualora il ricorrente dovesse cedere all'alienante una ulteriore quota di partecipazione alla stessa società, è una questione che non può essere risolta in questa sede, esulando dal contenuto della decisione impugnata".

E. 4.3.2

Per quanto riguarda poi la giurisprudenza vigente in altri cantoni, evocata dalla Camera di diritto tributario a titolo esemplificativo, essa non trova certo applicazione diretta sull'art. 124 LT, ragione per la quale, quand'anche per ipotesi la Corte cantonale ne avesse riferito in maniera imprecisa o addirittura errata, ciò non potrebbe di per sé ancora portare a concludere che il diritto cantonale sia stato applicato in maniera manifestamente

insostenibile. In ogni caso, occorre prendere atto del fatto che la ricorrente non svolge nessuna concreta argomentazione che dimostri il contrario.

E. 5

Oltre all'omissione dell'esame del sussistere di un atto elusivo volontario, di cui si è appena detto, la ricorrente giudica arbitraria, lesiva del principio della buona fede, dell'eguaglianza giuridica, della parità di trattamento, ecc. anche la mancata presa in considerazione - nella sentenza impugnata, che ha invece sottolineato il rapporto di contiguità tra le due ditte dal profilo economico, il breve lasso di tempo intercorso tra le due transazioni in cui la ricorrente aveva il ruolo di venditrice, ecc. - della transazione concernente il passaggio del 49 % delle azioni acquistate dalla E.X. _____ SA il 20 febbraio 2008 dalle mani di quest'ultima a quelle della X. _____ SA.

E. 5.1

Anche in questo contesto, la ricorrente formula le sue critiche come se si trovasse davanti a una Corte che riesamina liberamente fatti e diritto, ovvero in maniera meramente appellatoria, lesiva dell' art. 106 cpv. 2 LTF e quindi sostanzialmente inammissibile.

E. 5.2

Si volesse poi come in precedenza lasciare aperta per lo meno la questione dell'ammissibilità della censura d'arbitrio - sollevata dalla ricorrente facendo valere per la prima volta in questa sede l'importanza a suo avviso determinante della transazione avvenuta tra la E.X. _____ SA e la X. _____ SA - lo stesso non potrebbe ad ogni modo affatto essere considerato dimostrato.

Se infatti è vero che la formulazione di una nuova argomentazione giuridica davanti al Tribunale federale è di principio ammissibile, tale modo di agire presuppone tuttavia che la Corte cantonale abbia già accertato la realizzazione dei presupposti fattuali della nuova ipotesi e che questi emergano dalla decisione impugnata. Così però appunto non è nel caso che ci occupa, dal momento che - per altro sempre in maniera irrita (precedente consid. 2.3) - la ricorrente presenta la sua critica pretendendo contemporaneamente da questa stessa Corte l'accertamento di quei fatti ai quali si richiama nella personale lettura della fattispecie da lei fornita e che considera "più corretta" (art. 105 cpv. 1 LTF ; sentenza 2C_920/2012 del 27 marzo 2013 consid. 5.2 con ulteriori rinvii).

E. 5.3

Per ragioni analoghe, nemmeno la richiesta di assunzione di nuove prove (richiamo presso le autorità fiscali dell'incarto relativo all'eventuale imposizione del passaggio del 49 % del pacchetto azionario della B. _____ SA dalla E.X. _____ SA alla X. _____ SA), perché proprio in tal modo vengono presentate, può inoltre essere accolta.

E. 5.3.1

Giusta l' art. 99 cpv. 1 LTF , nuovi fatti e nuovi mezzi di prova possono essere adottati soltanto se ne dà motivo la decisione dell'autorità inferiore. Secondo giurisprudenza, ciò è in particolare il caso per fatti e prove divenuti rilevanti a seguito di una nuova ed imprevedibile argomentazione giuridica formulata dall'istanza precedente; così invece non è quando i nuovi fatti e le nuove prove avrebbero potuto e dovuto essere adottati già dinanzi a tale istanza. Per tentare di dimostrare che l'accertamento dei fatti è manifestamente inesatto o l'apprezzamento delle prove arbitrario, l'insorgente non può in effetti fondarsi su

allegazioni che egli stesso ha ommesso di far valere in precedenza (sentenze 2C_959/2010 del 24 maggio 2011 consid. 4.1 e 2C_162/2008 del 7 luglio 2008 consid. 2.2).

E. 5.3.2

Ciò è tuttavia proprio quello che a torto la ricorrente pretenderebbe di fare. Durante la procedura, la questione è infatti sempre e solo stata quella dell'imposizione della transazione avvenuta il 20 febbraio 2008 e la stessa non è nemmeno stata esaminata dalla Corte cantonale in un'ottica nuova e imprevedibile. Se l'insorgente avesse ritenuto fondamentale la prova in discussione, non aveva pertanto che da richiederne l'assunzione in sede cantonale per poi eventualmente lamentarsi davanti a questa Corte di un arbitrario apprezzamento (anticipato) delle prove, nel caso gli fosse stata rifiutata.

E. 5.4

Siccome la ricorrente stessa si esprime in questi precisi termini, può essere in via abbondanziale rilevato che quand'anche la sua lettura della fattispecie avesse potuto effettivamente essere tenuta in considerazione ed avesse poi dovuto essere davvero ritenuta "più corretta", come da lei affermato, ciò non avrebbe ancora per forza portato all'ammissione di una critica d'arbitrio: dato non già quando un'altra soluzione sia possibile o addirittura preferibile, ma solo quando la scelta in discussione si riveli manifestamente insostenibile (DTF 133 I 149 consid. 3.1 pag. 153; 132 III 209 consid. 2.1 pag. 211; 131 I 217 consid. 2.1 pag. 219).

Nel contempo, limitandosi a sottolineare di avere venduto le azioni della B._____ SA a soggetti giuridici differenti (una volta ad E.X._____ SA e una volta a X._____ SA) la ricorrente nemmeno pone realmente in discussione gli argomenti di natura giuridica rispettivamente di fatto, e segnatamente quello della contiguità economica delle due ditte, che hanno portato la Corte cantonale a considerare dati gli estremi per un'imposizione di entrambe le transazioni da lei svolte. Un'imposizione della cui possibilità - come dimostrato dalle domande rivolte alle autorità dalla fiduciaria che la rappresentava e dalle risposte ricevute (agli atti, nella cartella che riunisce la corrispondenza) - essa era per altro da tempo più che conscia.

E. 6

Respinte, per quanto ammissibili, le critiche sollevate contestualmente all'applicazione dell'art. 124 LT - siccome la ricorrente non ha dimostrato che la soluzione di imporre insieme all'alienazione del 28 maggio 2010 anche quella del 20 febbraio 2008, sulla base dei fatti accertati dalla Corte cantonale, sia in qualche misura contraria alla Costituzione federale -, resta da affrontare quella concernente l'art. 231 cpv. 6 LT. Riferendosi a questo disposto, la ricorrente ritiene infatti che, stabilendo la tassa di giustizia in fr. 8'000.-- quando la norma di riferimento prevede tasse che vanno da un minimo di fr. 100.-- a un massimo di fr. 10'000.--, la Corte cantonale avrebbe violato i principi dell'equivalenza e della proporzionalità.

E. 6.1

Incluse tra i tributi causali, anche le tasse di giustizia devono rispettare il principio dell'equivalenza, quale concretizzazione del principio della proporzionalità e del divieto d'arbitrio (sentenza 2C_603/2011 del 16 gennaio 2012 consid. 3.3); conseguentemente, il loro ammontare dev'essere in rapporto con il valore oggettivo della prestazione fornita e restare entro limiti ragionevoli (sentenza 2C_379/2010 del 19 novembre 2010 consid. 6.3

con ulteriori rinvii).

Nella fissazione delle tasse di giustizia sulla base del diritto cantonale i Giudici competenti dispongono ciò nondimeno di un ampio potere di apprezzamento. In questo contesto, il Tribunale federale non interviene in effetti già quando il tributo richiesto appare inopportuno, bensì solo se la sua fissazione ad un determinato importo sia il risultato di un vero e proprio abuso del potere di apprezzamento rispettivamente vada considerata lesiva del divieto d'arbitrio (sentenze 2C_513/2012 dell'11 dicembre 2012 consid. 3.1 e 1C_156/2012 del 12 ottobre 2012 consid. 8.2.2).

E. 6.2

Nel caso in esame, i motivi addotti a sostegno della critica formulata non dimostrano tuttavia un simile abuso e neppure sono tali da dover fare apparire la decisione impugnata siccome arbitraria.

E. 6.2.1

Da una parte, il fatto che la Camera di diritto tributario possa essere confrontata con cause dal valore litigioso assai maggiore di quello in concreto in gioco può forse sollevare dubbi sull'opportunità di richiedere una cifra vicina al massimo consentito di fr. 10'000.-- già davanti a un valore di causa - comunque non trascurabile - di fr. 233'160.20. Ciò nonostante, esso non è di per sé ancora indicatore di nessuno specifico abuso o di arbitrio, il cui riconoscimento richiede come già visto ben di più (precedente consid. 5.4).

E. 6.2.2

Un abuso del potere di apprezzamento o l'arbitrio non è d'altra parte sostanziato nemmeno attraverso il riferimento ai contenuti del giudizio impugnato e attraverso l'affermazione - tutt'altro che provata - secondo cui lo stesso non avrebbe richiesto un particolare impegno.

Presentata in questi semplici termini, l'argomentazione addotta omette inoltre di considerare che - proprio nell'ottica del rispetto del principio dell'equivalenza - il Tribunale federale ha già più volte avuto modo di spiegare come l'attività giudiziaria non si limita affatto alla sola redazione della sentenza (sentenza 2C_379/2010 del 19 novembre 2010 consid. 6.3 sempre con ulteriori rinvii).

Il giudizio impugnato dev'essere pertanto confermato anche per quel che attiene alla tassa di giustizia.

E. 7

Per quanto precede, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso in materia di diritto pubblico si rivela infondato e deve essere respinto. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza (art. 66 cpv. 1 LTF). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 68 cpv. 3 LTF).

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