

# BGer 9C\_712/2022 vom 5. September 2023

Bundesgericht, 2023-09-05, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_712\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_712_2022)

FR: TF 9C\_712/2022 du 5 septembre 2023

IT: TF 9C\_712/2022 del 5 settembre 2023

## Erwägungen

### E. 1.1

Redatto nei termini di legge ( art. 100 cpv. 1 LTF ) dal destinatario del giudizio contestato ( art. 89 cpv. 1 LTF ), il gravame va esaminato come ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (art. 146 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11] e art. 73 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]).

### E. 1.2

In questo contesto, il Tribunale federale applica il diritto federale d'ufficio ( art. 106 cpv. 1 LTF ). Nondimeno, salvo in caso di violazioni manifeste, si confronta di regola solo con gli argomenti proposti ( art. 42 cpv. 2 LTF ; DTF 138 I 274 consid. 1.6). La denuncia della lesione di diritti fondamentali, va formulata con precisione ( art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 143 II 283 consid. 1.2.2). Sul piano dei fatti, il Tribunale federale si fonda sugli accertamenti dell'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Può rettificarli o completarli d'ufficio se sono manifestamente inesatti o risultano da una lesione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF ( art. 105 cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 115 consid. 2). L'eliminazione del vizio deve poter influire in maniera determinante sull'esito della causa ( art. 97 cpv. 1 LTF ). Nuovi fatti e prove sono ammessi solo alle condizioni previste dall' art. 99 LTF ( DTF 139 III 120 consid. 3.1.2).

#### I. Imposta federale diretta

### E. 2.1

Litigioso è il diritto alla ripresa di fr. 1'962'420.- quale reddito della sostanza mobiliare, attuata dall'autorità fiscale in sede di reclamo, attraverso una reformatio in peius, dopo avere confermato l'esistenza di un caso di trasposizione.

L'insorgente non contesta invece la conclusione della Corte cantonale secondo cui, nel periodo fiscale 2015 egli era illimitatamente imponibile in Svizzera (precedente consid. B.c; ricorso, p.ti 12-15). Questo aspetto non va approfondito.

### E. 2.2

Dalla sentenza impugnata risulta che la ripresa di fr. 1'962'420.- dev'essere messa in relazione con la vendita della partecipazione nella B.\_\_\_\_\_ Spa alla F.\_\_\_\_\_ SA, interamente detenuta dalla G.\_\_\_\_\_ LLC e, attraverso un'ulteriore società (H.\_\_\_\_\_ SA), in ragione del 30% dal ricorrente, del 30% da D.\_\_\_\_\_ e del 40% dal fondo sovrano omanita.

A completazione di questa constatazione, dopo consultazione delle decisioni su reclamo ( art. 105 cpv. 2 LTF ), va specificato che la ripresa concerne la cessione alla F.\_\_\_\_\_ SA della quota di partecipazione del 9.67% nella B.\_\_\_\_\_ Spa detenuta da A.\_\_\_\_\_ in

qualità di socio al 25% della società semplice C.\_\_\_\_\_ (precedente consid. A), mentre non riguarda la partecipazione nella B.\_\_\_\_\_ Spa che faceva indirettamente capo al ricorrente, attraverso la partecipazione nella E.\_\_\_\_\_ Srl.

### **E. 2.3**

Giusta l' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD , nella versione in vigore nel 2015 (RU 2006 4843) è considerato reddito da sostanza mobiliare ai sensi dell'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD anche il ricavo del trasferimento di una partecipazione del 5% almeno al capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa, dal patrimonio privato a quello commerciale di un'impresa di persone o di una persona giuridica in cui, dopo il trasferimento, il venditore o il conferente partecipa in ragione di almeno del 50% al capitale, per quanto il totale della controprestazione ricevuta superi il valore nominale della partecipazione trasferita. Questa regola si applica per analogia nel caso in cui diversi partecipanti attuino il trasferimento in comune.

Come rilevato nel giudizio impugnato, alla parte teorica del quale si può rinviare a titolo integrativo, con queste disposizioni il legislatore ha voluto codificare la giurisprudenza relativa alla cosiddetta teoria della trasposizione (sentenza 9C\_631/2022 del 30 giugno 2023 consid. 2.1). Una trasposizione è data se un azionista vende una partecipazione detenuta nella sostanza privata a una società che gli appartiene. In questi casi, la differenza fra il provento della vendita e il valore nominale non è considerato utile in capitale esente da imposta ( art. 16 cpv. 3 LIFD ), bensì dividendo imponibile (art. 20 cpv. 1 lett. c LFD) perché, sul piano economico, il venditore non si separa dalla partecipazione (messaggio del Consiglio federale del 22 giugno 2005 concernente la legge federale sul miglioramento delle condizioni quadro fiscali per le attività e gli investimenti imprenditoriali, FF 2005 4241, 4310 segg.; messaggio del Consiglio federale del 21 maggio 2018 concernente la legge federale sul Progetto fiscale 17, FF 2018 2079, 2121).

### **E. 2.4**

Esposto il quadro legale di riferimento, la Camera di diritto tributario ha ritenuto che tutte le condizioni per ammettere una fattispecie di trasposizione fossero date (giudizio impugnato consid. 6.2.3). In tale contesto, è giunta anche alla conclusione che:

- il ricorrente aveva, con D.\_\_\_\_\_, una posizione di dominanza nella F.\_\_\_\_\_ SA. In particolare, perché il 100% delle quote di partecipazione della F.\_\_\_\_\_ SA era in mano alla G.\_\_\_\_\_ LLC, la quale apparteneva al 60% alla H.\_\_\_\_\_ SA, che faceva capo al ricorrente e a D.\_\_\_\_\_ metà ciascuno.

- il ricorrente aveva venduto agendo di concerto con D.\_\_\_\_\_, con obiettivi condivisi e potere d'influenza sulla partecipazione trasferita (giudizio impugnato, consid. 6.3-6.5).

### **E. 2.5**

Con l'impugnativa viene denunciata una violazione dell' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD "poiché la Corte cantonale ha applicato erroneamente le disposizioni in materia di trasposizione alla vendita della partecipazione nella B.\_\_\_\_\_ Spa, giudicando, a torto, che il ricorrente avesse il controllo della società acquirente (F.\_\_\_\_\_ SA) e che abbia agito di concerto con il sig. D.\_\_\_\_\_".

Inoltre, viene lamentato un accertamento arbitrario dei fatti "nella misura in cui la Corte cantonale afferma al consid. 6.5 che dalla lettura del contratto costitutivo della G.\_\_\_\_\_ LLC e del patto parasociale non risulterebbe che il ricorrente abbia abdicato ai poteri

decisionali sulla società trasferita in favore dei soci omaniti".

### **E. 3**

Tra le critiche sollevate vi è quella secondo la quale, nel considerando 6.5 del suo giudizio, la Corte cantonale avrebbe accertato i fatti in modo manifestamente inesatto e quindi arbitrario.

#### **E. 3.1**

Una lesione dell' art. 9 Cost. non è però sostanziata perché, quando si lamenta dell'accertamento dei fatti, con riferimento al contratto costitutivo della G.\_\_\_\_\_ LLC e al patto parasociale, l'insorgente si limita a fornire una personale lettura della fattispecie, quindi a contrapporla a quella - per altro piuttosto dettagliata e accompagnata da riferimenti altrettanto circostanziati - contenuta nella sentenza impugnata (consid. 6.3 segg.), e ciò non è sufficiente.

Spetta a chi ricorre argomentare, per ogni accertamento censurato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, per quale ragione l'apprezzamento dell'autorità sia insostenibile e in che misura la lesione invocata su dei singoli aspetti sarebbe suscettibile d'avere influenza sull'esito del litigio, ma questo modo di procedere non è qui seguito (sentenza 9C\_644/2022 del 13 marzo 2023 consid. 4.4).

#### **E. 3.2**

Al di là della completazione d'ufficio contenuta nel precedente considerando 2.2, le critiche di merito sollevate per contestare l'esistenza di una trasposizione andranno quindi esaminate alla luce dei fatti che risultano dal giudizio impugnato ( art. 105 cpv. 1 LTF ).

Anche le nuove censure relative all'accertamento dei fatti presentate in replica (e con esse quelle relative all'applicazione del diritto formulate sulla base dei nuovi fatti adottati) sono in effetti tardive e non possono essere considerate (DFT 135 I 19 consid. 2.2; 132 I 42 consid. 3.3.4; sentenze 2C\_705/2019 del 12 febbraio 2021 consid. 4.2; 8C\_398/2020 del 2 settembre 2020 consid. 1.1).

#### **E. 4.1**

Nel merito, il ricorrente considera che la conclusione secondo cui egli aveva il controllo della società acquirente (F.\_\_\_\_\_ SA) e che aveva agito in comune con il sig. D.\_\_\_\_\_ violerebbe l' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD .

La partecipazione, pari almeno al 50%, nella società assuntrice la si potrebbe dedurre solo sommando partecipazioni indirette, sue e di D.\_\_\_\_\_, e ciò contrasterebbe con il diritto federale. Un'ulteriore lesione del diritto sarebbe data nel riconoscere che una trasposizione può verificarsi anche quando il venditore detiene una partecipazione minoritaria nella società acquirente perché, con l'adozione dell' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD , il legislatore mirava a regolare unicamente casi di "palese abuso".

#### **E. 4.2**

Ora, in base agli accertamenti svolti dalla Corte cantonale, che vincolano il Tribunale federale ( art. 105 cpv. 1 LTF ), il ricorrente e D.\_\_\_\_\_ partecipano al capitale azionario della F.\_\_\_\_\_ SA "in ragione almeno del 50%" - come richiesto dall' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD - ma soltanto in modo indiretto, attraverso altre società (precedente consid. 2.4).

Contrariamente a quanto sembra sostenere l'insorgente, tale aspetto non contrasta però con il riconoscimento di una trasposizione, perché l' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD indica che il venditore o il conferente deve partecipare in maniera qualificata alla società acquirente, ma non dice che ciò possa avvenire solo in maniera diretta e una simile lettura della norma non si giustifica nemmeno in base ai materiali legislativi, alla luce degli obiettivi perseguiti dalla norma stessa. In effetti, il messaggio governativo non solo non la esclude ma sottolinea che ciò che caratterizza la trasposizione è che, sul piano economico, il venditore non si separa dalla sua partecipazione, mantenendo sulla stessa il proprio influsso (precedente consid. 2.3), e questo può avvenire sia direttamente che indirettamente come del resto riconosciuto anche da molteplici voci di dottrina (CHRISTIAN ATTENHOFFER/PATRICK SCHWAB/FABIAN BAUMER, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5a ed. 2023, n. 118 ad § 29a StG/AG; MARKUS REICH/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS in: Kommentar DBG, 4a ed. 2022, n. 99 ad art. 20a LIFD ; THOMAS HENTZ/MARCO SIBOLD, in: Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2019, n. 140 ad § 21a StG/BS; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 4a ed. 2023, n. 76 ad art. 20a LIFD ).

#### **E. 4.3**

Infondata è anche la critica con la quale il ricorrente sostiene che una partecipazione minoritaria nella società acquirente non potrebbe dare luogo a un caso di trasposizione.

Come risulta dallo stesso testo di legge, l' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD si applica per analogia quando diversi partecipanti attuano il trasferimento in comune ( art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD ultima frase) e, in base ai materiali legislativi, questa precisazione mira proprio a quei casi nei quali più persone trasferiscono insieme diritti di partecipazione e detengono in seguito almeno il 50% del capitale azionario o del capitale sociale della società che li acquisisce, come ammesso nella fattispecie (citato messaggio del 22 giugno 2005 FF 2005 4241, 4314).

#### **E. 4.4**

A una conclusione più favorevole al ricorrente non conduce la sottolineatura della volontà del legislatore di limitare il riconoscimento di una trasposizione a casi di "palese abuso", accompagnata dal riferimento dottrinale a YVES NOËL, secondo il quale "una partecipazione minoritaria nella società acquirente non può provocare un'imposizione a titolo di trasposizione".

Vero è infatti che, per limitare l'applicazione della norma a casi di abuso, il legislatore ha introdotto la soglia del 50%. Altrettanto vero è però che esso voleva anche evitare che questa soglia fosse elusa e ha quindi proposto di precisare che una sua applicazione analogica è prevista quando diversi partecipanti attuano il trasferimento in comune (sentenza 2C\_168/2017 del 26 ottobre 2018 consid. 2.3). D'altra parte, va rilevato che la voce di dottrina richiamata non prende posizione sulla possibilità dell'applicazione analogica ( art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD ultima frase), qui determinante, ma solo sulle quattro condizioni "di base" ed è quindi anche coerente che indichi, con riferimento al quorum del 50%, che una partecipazione minoritaria non è sufficiente (YVES NOËL, in: Commentaire LIFD, 2a ed. 2017, n. 10 ad art. 20a LIFD ).

#### **E. 5.1**

Riferitosi a una serie di sentenze precedenti alla codificazione della trasposizione, con un'ulteriore censura l'insorgente indica di non avere trovato nessun caso in cui sia stata

qualificata come trasposizione una fattispecie come la presente, in cui: (a) è avvenuto un importante cambiamento effettivo di azionariato; (b) vi è stato l'ingresso di un nuovo investitore terzo; (c) sono state imposte fortissime limitazioni al potere di disporre economicamente della società, essendo richiesto il consenso dei soci omaniti per qualsiasi deliberazione di una certa importanza, quali ad esempio le decisioni in materia di alienazione di assets importanti, sulla messa in liquidazione, sulle distribuzioni di utile, sull'erogazione di finanziamenti, ecc.

Nel medesimo contesto, fa notare che il "substrato fiscale" sarebbe stato "interamente generato all'estero e senza collegamenti con la Svizzera fino a quando non sono state create/acquisite F.\_\_\_\_\_ SA e H.\_\_\_\_\_ SA...".

### **E. 5.2**

Anche queste critiche sono infondate. In base all' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD determinante non è la provenienza del "substrato fiscale", bensì se la ristrutturazione del patrimonio della persona fisica risponda ai criteri oggettivi previsti dal legislatore federale. Se li adempie, sarà imposta ai sensi dell'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD; se non li adempie, troverà applicazione l' art. 16 cpv. 3 LIFD (precedente consid. 2.3).

Nello stesso tempo, decisivo non è nemmeno l'adempimento di tutti i criteri che il ricorrente pare dedurre dalla giurisprudenza resa prima dell'entrata in vigore dell' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD , la quale potrebbe semmai continuare a giocare un ruolo ma solo nel perimetro normativo tracciato dall' art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD . La questione non necessita però di essere approfondita, perché la critica dell'insorgente si basa in buona parte su fatti che non risultano dal giudizio impugnato (come ad esempio le molteplici restrizioni da lui evocate) ed essa va quindi respinta già perché si scosta dagli accertamenti determinanti ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Abbondanzialmente, si attira comunque l'attenzione sul fatto che quando sono riunite le condizioni previste dalla norma, la fattispecie è data e gli aspetti soggettivi, tra i quali rientrano le ragioni che hanno condotto alla trasposizione, come la necessità di far capo a nuovi capitali, non hanno rilievo (sentenze 9C\_631/2022 del 30 giugno 2023 consid. 4.1.2; 9C\_679/2021 del 20 aprile 2023 consid. 2.2.1, 5.1.3 e 5.2.1; REICH/HELBING/DUSS, op. cit., n. 84 ad art. 20a LIFD ; ATTENHOFER/SCHWAB/BAUMER, op. cit., n. 102 e 108 ad § 29a StG/AG).

### **E. 5.3**

Di conseguenza, siccome tutte le critiche sollevate nel ricorso sono risultate infondate e da una lettura del giudizio impugnato non emergono violazioni manifeste del diritto che imporrebbero al Tribunale federale un intervento d'ufficio (precedente consid. 1.2), con riferimento all'imposta federale diretta il ricorso dev'essere respinto.

## **II. Imposte cantonali**

### **E. 6.1**

La situazione in materia di imposte cantonali è identica a quella in materia di imposta federale diretta (art. 7 cpv. 1 in relazione con l' art. 7a cpv. 1 lett. b LAID , nelle versioni applicabili alla fattispecie [RU 2008 2893 e 2006 4883]; art. 19 cpv. 1 lett. c in relazione con l'art. 19a lett. b della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 [LT; RL/TI 640.100], sempre nelle versioni applicabili alla fattispecie [BU 2009 84 e 2007 45]).

### **E. 6.2**

Sulla base dei fatti che risultano dal giudizio impugnato, che vincolano il Tribunale federale ( art. 105 cpv. 1 LTF ), il ricorso dev'essere pertanto respinto anche con riferimento alle imposte cantonali.

### III. Spese e ripetibili

#### **E. 7.1**

Per quanto precede, il ricorso dev'essere respinto sia per quanto riguarda l'imposta federale diretta che per quanto attiene alle imposte cantonali, perché infondato.

#### **E. 7.2**

L'istanza di assistenza giudiziaria presentata contestualmente al gravame dev'essere parimenti respinta. Tenuto a dimostrare di non disporre dei mezzi necessari ( art. 64 cpv. 1 LTF ), esponendo compiutamente la propria situazione finanziaria attuale, l'insorgente, patrocinato da un avvocato, si limita infatti a fare riferimento ad alcune richieste di garanzie e ad alcune decisioni di sequestro e di pignoramento ( DTF 125 IV 161 consid. 4a; sentenza 2C\_297/2020 dell'8 maggio 2020 consid. 3.3.3). Nell'addossare le spese giudiziarie al ricorrente, secondo soccombenza ( art. 65 e 66 cpv. 1 LTF ), si tiene comunque conto del fatto che la domanda di assistenza giudiziaria viene decisa con la sentenza finale, fissando un importo ridotto (art. 65 cpv. 1 e 2, art. 66 cpv. 1 LTF ; sentenza 2C\_566/2020 del 10 luglio 2020 consid. 5). Non vengono assegnate ripetibili ( art. 68 cpv. 3 LTF ).

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