

TI_GERICHTE 80.2009.54 vom 12. März 2009

TI Tribunale d'appello, 2009-03-12, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.54

FR: TI_GERICHTE 80.2009.54 du 12 mars 2009

IT: TI_GERICHTE 80.2009.54 del 12 marzo 2009

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: valutazione attivi, ripresa di inventario da società controllata dalla stessa famiglia, ammortamenti

Erwägungen

E. 25

giugno 2001, con l'espressa intenzione di acquistare un inventario (apparecchi e mezzi di produzione) per il prezzo massimo di fr. 1'000'000.–, la società è operativa sin dal 1° luglio 2001 presso il _____ di _____, dove ha rilevato l'attività e il personale della vecchia panetteria e pasticceria della famiglia _____, che aveva da poco mutato la propria ragione sociale in _____ e trasferito la sede a _____. B. Il 30 aprile 2002, dopo nemmeno un anno, la neo costituita RI 1 ha acquistato l'intero inventario (mobilio, arredamento e macchinari) e la clientela (avviamento) della _____. Il prezzo, pattuito dalle parti in un milione di franchi, è stato liquidato mediante l'assunzione di debiti privati per un totale di fr. 952'982.–, con un saldo residuo di fr. 47'018.– a favore della società venditrice. Un mese più tardi, il 10 giugno 2002, l'intero _____ di _____ (mapp. _____) – appartenente nella misura di 333/1000 alla _____ e nella misura di 667/1000 al suo presidente _____ – è stato venduto all'asta. In mancanza di attivi realizzabili e di organi societari, la _____ è stata infine dichiarata sciolta d'ufficio il 2 ottobre 2002 e radiata dal registro di commercio, previo accordo con l'Ufficio esazione e condoni, il successivo 29 marzo 2004. C. Nel corso del 2006, l'ispettorato fiscale effettuava una verifica di rito presso la fiduciaria RA 1, sede della RI 1. Nel suo rapporto del 5 ottobre 2007, l'ispettorato osservava che la documentazione esaminata non permetteva un accertamento adeguato, proponendo quindi di emettere una tassazione d'ufficio per gli esercizi 2002 e 2003. Premessi gli stretti legami esistenti tra la neo costituita RI 1 e la sciolta _____, l'ispettorato riteneva infatti che il prezzo di cessione dell'inventario e della clientela, pari a fr. 1'000'000.–, fosse stato “gonfiato ad arte” essenzialmente allo scopo di coprire i debiti verso i creditori privati. D'accordo con l'UTPG, l'ispettorato prospettava quindi una ripresa dei debiti e delle spese non giustificate, tramite la formazione di riserve tassate. D. Con separate decisioni dell'8 novembre 2007, l'UTPG notificava alla RI 1 le tassazioni IC/IFD 2002 e 2003, commisurando l'utile imponibile in, rispettivamente, fr. 769'200.– (per l'anno 2002) e fr. 67'200.– (per l'anno 2003). Nelle motivazioni allegate, l'autorità spiegava di avere aggiunto all'utile dichiarato nel 2002 (pari a fr. 117'862.–) un ricavo straordinario di fr. 564'898.–, rappresentato dalla ripresa fiscale dei debiti assunti dalla contribuente ma non comprovati, ed un ulteriore importo di fr. 86'500.– a titolo di costi e vantaggi non ammessi. All'utile dichiarato nel 2003 (pari a fr. 53'260.–) aveva invece aggiunto un importo di fr. 14'000.– a titolo di vantaggi vari non riconosciuti. E. La contribuente impugnava le suddette decisioni, con

reclamo del 7 dicembre 2007, nel quale postulava la conferma di tutti i debiti assunti in contropartita alla cessione dell'inventario e del goodwill della _____, così come di tutte le spese allibrate a conto economico. In occasione di un'udienza tenutasi il 2 marzo 2009, l'UTPG faceva verbalizzare il testo seguente: Considerata la vetustà dei macchinari venduti, visto che al momento della cessione la _____ si trovava in situazione fallimentare e ritenute le particolari modalità di pagamento concordate dalle parti, viene stabilito che ai fini fiscali il valore riconosciuto all'operazione ammonta a fr. 500'000. Ritenuto come nel corso degli anni 2002 e 2003 la società ha proceduto all'ammortamento di questa voce, i fattori imponibili complessivi vengono così definiti: 2002

2003	2004	Utile dichiarato	fr. 117'862	fr. 53'259
fr. 25'003	Altri elementi dell'utile *	fr. 350'000	fr. 150'000	Costi non ammessi
fr. 71'500	Vantaggi	fr. 15'000	fr. 4'000	fr. 5'000

Utile imponibile fr. 554 ' 362 fr. 217 ' 259 fr. 30 ' 003 * La ripresa di questi ammortamenti è strettamente legata all'assunzione del debito bancario verso _____ di fr. 274'495 e all'assunzione del prestito del _____ di fr. 243'385. Nel caso in cui il debito bancario e quello verso il _____ non verranno pagati e la società procederà alla contabilizzazione di un ricavo straordinario su queste due posizioni debitorie, tale ricavo non sarà imposto fino a concorrenza dell'importo di fr. 500'000, in quanto l'ammontare è già tassato nell'ambito della definizione delle tassazioni 2002 e 2003. F. Conformemente a quanto discusso all'udienza, con separate decisioni del 12 marzo 2009, l'UTPG correggeva l'utile imponibile del 2002 in fr. 554'300.- (invece di fr. 769'200.-) e quello del 2003 in fr. 217'200.- (invece di fr. 67'200.-). G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la RI 1 contesta anzitutto la ripresa degli ammortamenti di fr. 350'000.- (nel 2002) e fr. 150'000.- (nel 2003) effettuati sugli impianti appena acquistati, sostenendo in particolar modo che il prezzo pagato per la cessione dell'inventario e del goodwill, di complessivi fr. 1'000'000.-, fosse economicamente adeguato se non addirittura vantaggioso, come dimostrato da un rapporto allestito dalla Società mastri panettieri-pasticceri del Cantone Ticino. La società ricorrente contesta poi la ripresa fiscale di 71'500 franchi (nel 2002) a titolo di costi non ammessi, trattandosi dei canoni di locazione pagati da luglio 2001 a maggio 2002 per svolgere l'attività di panetteria e tea-room. H. Nelle proprie osservazioni dell'11 maggio 2009, l'UTPG propone di respingere il gravame. L'autorità ritiene anzitutto che il verbale di audizione del 2 marzo 2009 rappresentasse una soluzione transattiva, in quanto tale vincolante per entrambe le parti. Nel merito, si distanzia dal rapporto della Società mastri panettieri-pasticceri del Cantone Ticino, che reputa inattendibile, preferendo invece un'analisi dell'operazione di cessione degli attivi della _____ basata sugli stretti legami esistenti tra le due società e sugli ultimi valori contabili conosciuti, risalenti al 1998. L'UTPG conclude così per la piena conferma del valore assegnato ai beni ceduti, pari a fr. 500'000.-, e per la piena conferma della ripresa fiscale dei canoni di locazione pagati da luglio 2001 a maggio 2002, di fr. 71'500.-. Diritto I. 1.1. Secondo gli art. 67 cpv. 1 LT e 58 cpv. 1 LIFD, l'utile netto imponibile delle persone giuridiche è determinato in base al saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente (lett. a), a cui vengono in particolare aggiunti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo non destinati alla copertura di spese riconosciute dall'uso commerciale, tra cui gli ammortamenti ed accantonamenti non giustificati (lett. b) ed i ricavi non accreditati al conto profitti e perdite, compresi gli utili in capitale, di liquidazione e di rivalutazione (lett. c). 1.2. Il diritto fiscale si basa sul bilancio commerciale. Se stabilito nel rispetto delle norme legali determinanti, esso è infatti

determinante per la definizione dell'utile imponibile (*Massgeblichkeitsprinzip*), riservate le disposizioni correttive proprie al diritto tributario (DTF 132 I 175 consid. 2.2, con riferimento a: Behnisch , *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, in *Aktienrecht 1992-1997: Versuch einer Bilanz*, p. 21 ss .). In altri termini, il carattere vincolante dei conti annuali (art. 662a CO) viene a cadere soltanto nella misura in cui gli stessi risultano in contrasto con regole imperative del diritto commerciale o vanno osservate norme fiscali che ne correggono le valutazioni (sentenza 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: StPS 24 pag. 100, consid. 2.1, con rinvio; Bernardoni/Bortolotto , *La fiscalità dell'azienda*, 2. ediz., Mendrisio 2010, p. 73 ss.; Locher , *Kommentar zum DGB*, Vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 2 ad art. 58 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , *Handkommentar zum DBG*, 2. ediz., Zurigo 2009, n. 1 ad art. 58 LIFD, p. 713). 1.3. Secondo il principio di periodicità valido nel diritto fiscale svizzero, un'azienda deve essere tassata in un determinato anno fiscale sull'utile realizzato nel corrispondente periodo. I risultati dei differenti esercizi annuali non devono perciò venir compensati tra loro, aumentando o diminuendo quelli di un determinato periodo a favore o a carico di un altro. Se si verifica una violazione del principio di periodicità, va di conseguenza operata una correzione fiscale (sentenza 2A.549/2005 del 16 giugno 2006 in: StPS 24 p. 100, consid. 2.2; Locher , op. cit., n. 82 ad art. 58 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , op. cit., n. 20 ss. ad art. 58 LIFD, p. 718). 2. 2.1. Come esposto in narrativa, la RI 1 è stata iscritta a registro di commercio il 25 giugno 2001, con l'espressa intenzione di acquistare un inventario (apparecchi e mezzi di produzione) per il prezzo massimo di fr. 1'000'000.–. Fin dal principio operativa presso il _____ di _____, la società ha dapprima rilevato l'attività e il personale della vecchia _____ – che aveva da appena un mese mutato la propria ragione sociale in _____ – e successivamente acquistato l'intero inventario (mobilio, arredamento e macchinari) e il goodwill (avviamento). Il prezzo di compravendita è stato pattuito, come previsto, in un milione di franchi e liquidato mediante l'assunzione di debiti privati. 2.2. La modifica della ragione sociale della vecchia _____ in _____, soltanto un mese prima della fondazione della nuova RI 1, suscita qualche perplessità. Una simile scelta può solo spiegarsi con la precaria situazione finanziaria in cui si trovava la vecchia panetteria, in procinto di fallire, e con la volontà della famiglia _____ di continuare l'attività tramite un nuovo soggetto giuridico, ben distinto da quello esistente, così da poter favorire nel passaggio dei beni da una società all'altra una certa categoria di creditori. È qui appena il caso di ricordare che il prezzo di compravendita è stato saldato mediante l'assunzione di debiti privati per un totale di fr. 952'982.–, mentre la vendita all'asta pubblica dell'immobile di _____, avvenuta solo un mese più tardi, ha lasciato scoperti numerosi debiti verso gli enti pubblici (imposte dirette e indirette, oneri sociali, ecc.). Poco dopo, il 15 luglio 2002, gli organi della _____ hanno rassegnato le dimissioni in blocco, provocandone lo scioglimento d'ufficio in applicazione dei vecchi art. 708 CO e 86 ORC e la sua successiva radiazione dal registro di commercio in virtù del vecchio art. 89 ORC. 2.3. Di tutta evidenza, non si è trattato di una ristrutturazione aziendale, basata sul principio della neutralità fiscale, bensì di una vera e propria vendita del patrimonio aziendale in seno alla sua liquidazione, con conseguente realizzazione delle riserve occulte (*Höhn/Waldburger* , *Steuerrecht*, Vol. II, 9. ediz., Berna 2002, p. 507). La realizzazione delle riserve occulte esistenti sui beni aziendali ceduti corrisponde alla differenza tra il loro valore di alienazione e quello contabile-fiscale (*Bernardoni/Bortolotto* , op. cit., p. 278; Locher , *Kommentar zum DBG*, Vol. I, Therwil/Basilea 2001, n. 85 ad art. 18 LIFD, p. 379). Per la società venditrice, esse danno

luogo ad un ricavo straordinario, che nell'ambito della sua liquidazione definitiva viene imposto unitamente agli altri redditi. Di regola, il valore di alienazione di un bene è rappresentato dal prezzo d'acquisto pattuito dalle parti, mentre le relative modalità di pagamento sono ininfluenti. Se, tuttavia, la controprestazione dell'acquirente è sin dal principio incerta e si rivela per finire almeno parzialmente irrecuperabile, tale valore dovrà essere diminuito di conseguenza (cfr. decisione della Commissione fiscale di ricorso del Canton Vallese del 26 marzo 1997, in: StR 1997 p. 456).

2.4. Tornando al caso in esame, il problema della determinazione del reale valore economico di cessione dell'intero inventario e del goodwill non si pone nei confronti della _____, nel frattempo dichiarata sciolta d'ufficio e radiata dal registro di commercio. Esso si pone invece verso la società ricorrente, che nel rispetto dell'art. 960 cpv. 2 CO non poteva iscriverne gli elementi dell'attivo per un valore superiore a quello che essi rappresentano per l'azienda alla data del bilancio (per le società anonime: art. 665 CO). Come esposto al punto precedente, il bilancio commerciale è infatti vincolante anche per il bilancio fiscale, con la conseguenza che le disposizioni contabili imperative del diritto commerciale sono applicabili anche nel diritto tributario (DTF 132 I 175 consid. 2.2 e riferimenti citati). Nella presente fattispecie diventa quindi essenziale determinare il valore di alienazione dell'inventario e del goodwill della disciolta _____.

3. 3.1. Nella sua prima decisione dell'8 novembre 2007, l'UTPG ha aggiunto all'utile dichiarato nel 2002 un ricavo straordinario di fr. 564'898.-, rappresentato dalla ripresa di un debito bancario verso _____ di fr. 274'495.-, di un debito privato verso _____ di fr. 243'385.- e del saldo residuo di fr. 47'018.- a favore della _____, prodotto dalle particolari modalità di pagamento del suo prezzo di cessione. L'autorità di tassazione ha giustificato tale scelta sostenendo che "l'assunzione di un debito la cui effettiva esistenza non è comprovata, provoca nella RI 1 un ricavo straordinario istantaneo corrispondente all'inesistenza del passivo". In sede di reclamo, l'UTPG ha invece modificato l'approccio. Dopo aver stimato in complessivi 500'000 franchi il valore dell'operazione di cessione dell'inventario e del goodwill della _____, ha ripreso fiscalmente gli ammortamenti di fr. 350'000.- (nel 2002) e fr. 150'000.- (nel 2003) effettuati sugli impianti appena acquistati. Per sua stessa ammissione, si tratta di una soluzione transattiva, che avrebbe concordato con la società contribuente in occasione dell'udienza del 2 marzo 2009.

3.2. Vincolata nella sua azione al principio di legalità, l'autorità di tassazione non può di principio concludere con i contribuenti accordi fiscali per regolare una concreta fattispecie quanto all'esistenza, all'estensione o al modo di imposizione, in deroga alle disposizioni legali. Giurisprudenza e dottrina ammettono un'eccezione a questa regola unicamente se la base legale lascia margini di incertezza e l'autorità procede applicando la regola che il legislatore avrebbe adottato se avesse regolamentato il caso specifico. Una seconda eccezione è data quando nell'ambito della procedura di tassazione né il fisco né il contribuente hanno precisa conoscenza di taluni elementi di fatto e la determinazione di questi ultimi richiederebbe sforzi considerevoli. Su questi punti le parti possono allora concludere un accordo anche in assenza di una base legale. La convenzione non deve comunque risultare contraria al diritto materiale (decisione TF n. 2C_75/2007 del 9 novembre 2007).

3.3. Nella fattispecie, la complessità e la valenza per certi versi comunque aleatoria degli accertamenti di fatto necessari, giustificavano senz'altro la ricerca di un accordo transattivo, rientrando nella seconda categoria delle eccezioni menzionate in precedenza. In effetti, per quantificare il reale valore economico della cessione dell'inventario e del goodwill, occorre porsi dalla parte di un terzo qualunque e chiedersi quale prezzo sarebbe stato disposto a pagare per la stessa operazione su di un

mercato libero ed aperto (DTF 107 Ib 325). In questo contesto, non va poi dimenticato che gli ultimi dati contabili conosciuti della _____ risalgono al 1998, ciò che preclude un confronto dei dati di bilancio e dei conti economici dell'azienda. Sennonché, dall'esame del verbale di audizione del 2 marzo 2009 non emerge nessuna formale intesa tra il rappresentante della ricorrente e l'autorità di tassazione. Al passaggio "viene stabilito quanto segue" non può essere dato altro significato se non quello che la società ricorrente, apponendo la propria firma, ha preso atto dell'intenzione dell'autorità fiscale di riconoscere all'operazione di cessione dell'inventario e del goodwill della _____ un valore di 500'000 franchi, anziché di un milione, e di procedere alla ripresa degli ammortamenti di questa voce effettuati negli anni 2002 e 2003 di, rispettivamente, fr 350'000.– e fr. 150'000.–. Il verbale non può certo essere opposto alla società contribuente quale ammissione di avere sostanzialmente pagato un prezzo eccessivo, né tanto meno quale riconoscimento dell'esistenza di attivi simulati, sui quali non è fiscalmente possibile procedere ad ammortamenti.

4. 4.1. Nel gravame qui in esame, la ricorrente sostiene che il prezzo pagato per la cessione dell'inventario e della clientela, di complessivi fr. 1'000'000.–, deve essere considerato economicamente adeguato se non addirittura vantaggioso. A giustificazione della sua tesi, la ricorrente ha prodotto in sede di tassazione un rapporto allestito dalla Società mastri panettieri-pasticceri del Cantone Ticino, nella persona di _____, che stima in un milione di franchi il valore del solo inventario e in mezzo milione la ripresa della clientela.

4.2. Il rapporto in discussione, peraltro nemmeno datato, non è di nessun aiuto ai fini della determinazione del valore di cessione della _____. In primo luogo, lo stesso _____ premette che si tratta di un "rapporto sommario", che fonda le sue conclusioni su un elenco dei singoli oggetti patrimoniali che compongono l'inventario ceduto, senza tuttavia fornire alcun dettaglio in merito all'anno e al prezzo di acquisto, né tanto meno al loro effettivo valore al momento della cessione. Come rilevato dall'Ispettorato, se si considera che buona parte dei macchinari e degli impianti risale ormai agli anni 1988-89, allorché la società si è insediata presso il _____ di _____, e che da allora sono stati effettuati modesti investimenti ed eseguiti solo pochi ammortamenti (negli anni 1993 e 1997, per esempio, non ne sono stati registrati), l'ultimo valore contabile conosciuto, di complessivi fr. 379'400.– al 31 dicembre 1998, potrebbe addirittura risultare sopravvalutato rispetto al suo effettivo valore commerciale. In effetti, secondo i calcoli dell'Ispettorato, se dal 1992 al 2002 fossero stati eseguiti degli ammortamenti prudenziali del 10% fisso annuo, a fine 1998 avremmo avuto un valore contabile di circa fr. 200'000.–, mentre nel 2002, al momento dell'operazione di cessione, un valore di poco superiore a fr. 50'000.–. In secondo luogo, certamente precipitoso è anche il calcolo del goodwill, stimato in mezzo milione di franchi sulla base dell'utile d'esercizio preventivato per il 2001. Il valore derivativo di un'azienda – che per definizione incorpora particolari vantaggi economici, come ad esempio la cerchia di clientela, la qualità dei collaboratori, l'organizzazione, la buona reputazione o il know how dell'azienda – è costituito dalla differenza tra il prezzo di acquisto pattuito da terzi indipendenti ed il valore dei singoli oggetti patrimoniali ceduti, dedotti eventuali debiti (sentenza TF n. 2C_335/2008 del 13 ottobre 2008; TF n. 2A.471/2005 del 10 novembre 2006, in: StE 2007 B 24.4 n. 75; TF 2A.210/1992 del

E. 26

novembre 1993, in: ASA 64 p. 144). Già per questa ragione, il riferimento all'utile d'esercizio preventivato per il 2001 appare a prima vista ingiustificato e prova semmai l'infondatezza del rapporto, mettendo seriamente in discussione l'esistenza stessa di un

goodwill originario, creato in proprio dalla _____. In effetti, diversamente da quanto sostenuto dal rappresentante legale della ricorrente, decisivi ai fini di una corretta valutazione dell'avviamento non sono tanto i risultati realizzati dall'acquirente negli anni successivi alla cessione, quanto piuttosto i modesti utili conseguiti dalla venditrice negli ultimi esercizi conosciuti, che ai fini dell'IFD ammontavano, come sottolineato dall'autorità di tassazione, a soli fr. 6'099.– nel 1998, fr. 4'936.– nel 1997, fr. 10'000.– nel 1996 e fr. 25'960.– nel 1995. Da un punto di vista prettamente contabile, non può infine passare inosservato che la neo costituita RI 1 non ha registrato alcun goodwill derivativo, ciò che lascerebbe presupporre che non ha pagato alcuna indennità per il goodwill. 4.3. Per tutte queste ragioni, si fatica a comprendere come la ricorrente possa pretendere di comprovare il valore di cessione della _____ sulla base di una valutazione totalmente generica, seppur allestita da un professionista del ramo. D'altra parte, è poi altrettanto pacifico che il valore venale della cessione non possa nemmeno essere assunto dal prezzo pattuito dalle parti, in considerazione della vicinanza delle due società. Contrariamente a quanto sostenuto nel gravame qui in esame, vi è infatti una convergenza di indizi che depongono a favore dell'esistenza di stretti legami di azionariato tra la disciolta _____ e la neo costituita RI 1. 4.4. A colpire non è solo la vicinanza temporale tra la modifica della ragione sociale della vecchia _____ in _____ e la fondazione, solo un mese più tardi, della nuova RI 1, che ne ha dapprima rilevato l'attività e successivamente acquistato l'intero inventario per il prezzo iscritto a registro di commercio. Di sicuro rilievo sono in particolare gli stretti legami esistenti tra le due società con riguardo alla loro proprietà. Azionista unico dichiarato della _____ era il suo presidente _____, che poco dopo la vendita all'asta del _____ di _____ ha rassegnato le dimissioni dal Consiglio di amministrazione, unitamente alla moglie _____ ed al figlio _____. Come ha potuto rilevare l'Ispettorato fiscale in occasione della sua verifica contabile, azionisti della neo costituita RI 1 sono lo stesso figlio _____ (30 azioni), la _____ (69 azioni) e il fiduciario _____ (1 azione). In questo contesto non può non essere osservato che il 31 luglio 2003, l'assemblea generale degli azionisti ha deciso la trasformazione delle precedenti azioni al portatore in azioni nominative, limitandone la libera trasmissibilità ai soli parenti degli attuali azionisti. Così facendo, la società si è assicurata una chiara connotazione familiare, che già contraddistingueva la vecchia _____ e, prima ancora, la _____. Pur non conoscendo l'azionariato della _____ è infatti facile supporre che dietro questa società "offshore" con sede nelle Isole Vergini Britanniche vi sia ancora la famiglia _____, ed in particolare il padre _____, che già deteneva, come visto, l'intero pacchetto azionario della _____ e che da informazioni assunte presso l'Ufficio esecuzione e fallimenti di Bellinzona dallo stesso Ispettorato fiscale risulta essere gravato da attestati di carenza beni per quasi due milioni di franchi. 4.5. In simili circostanze, la decisione qui impugnata non presta il fianco a critiche. In assenza di altre indicazioni, le particolari modalità di pagamento, concordate dalle parti tramite l'assunzione di debiti privati per un totale di fr. 952'982.–, confermano infatti che la vecchia panetteria della famiglia _____ – in procinto di fallire – ha mutato la propria ragione sociale unicamente in vista di traghettare attivi e debiti privati nella nuova RI 1, facendo invece cadere numerosi debiti verso gli enti pubblici. A questa Camera non resta quindi che verificare la stima operata dall'UTPG, che nelle osservazioni al presente gravame ha nuovamente richiesto di assegnare ai beni ceduti un valore di 500'000 franchi. A suo dire, infatti, dietro una parte dei debiti assunti dalla ricorrente si celerebbe la stessa famiglia _____, che in tal modo si sarebbe garantita tre tipi di

vantaggi: la possibilità di eseguire degli ammortamenti supplementari su un attivo sopravvalutato, la mancata imposizione degli utili di liquidazione in capo alla _____, ormai sciolta d'ufficio, e infine l'opportunità di procedere ad una distribuzione di utili tramite il rimborso dei debiti "simulati".

5. 5.1. Secondo gli articoli 204 cpv. 2 LT e 130 cpv. 2 LIFD, l'autorità di tassazione esegue la tassazione d'ufficio, in base a una valutazione coscienziosa, se il contribuente, nonostante diffida, non soddisfa i suoi obblighi procedurali oppure se gli elementi imponibili non possono essere accertati esattamente per mancanza di documenti attendibili. A tal fine, può tener conto di coefficienti sperimentali, dell'evoluzione patrimoniale e del tenore di vita del contribuente. Pur avendo ritenuto che la documentazione prodotta dai ricorrenti non fosse probante, l'autorità di tassazione ha rinunciato ad una vera e propria tassazione d'ufficio, che avrebbe presupposto dapprima una diffida e che avrebbe poi limitato il diritto di reclamo da parte del contribuente (obbligo di motivazione ex art. 206 cpv. 3 LT e 132 cpv. 3 LIFD). Come ha stabilito la giurisprudenza del Tribunale federale, tuttavia, la rinuncia alla tassazione d'ufficio non impedisce all'autorità di tassazione di stabilire gli elementi imponibili in base ad una valutazione, purché siano rispettate le regole relative all'onere della prova (sentenza del Tribunale federale del 22 febbraio 2006, n. 2A.561/2005 consid. 3).

5.2. Nel caso in esame, come detto, l'UTPG ha commisurato in 500'000 franchi il valore dell'operazione di cessione dell'inventario e del goodwill. Come ben si evince dal verbale di audizione del 2 marzo 2009, a tale conclusione è giunto negando l'esistenza di due debiti di, rispettivamente, fr. 274'495.- e fr. 243'385.-, che la società ricorrente sostiene invece essersi assunta in parziale compensazione del prezzo di compravendita pattuito. Il primo nei confronti di _____, il secondo verso il _____. 5.3. Più volte invitata a presentare i documenti bancari che certificassero l'assunzione del debito bancario verso _____, così come eventuali suoi rimborsi, la ricorrente non vi ha mai dato seguito, limitandosi a produrre un solo contratto di "assunzione di debito" sottoscritto il 12 giugno 2002 con la _____. L'assunzione di debiti privati come modalità di pagamento del prezzo di una compravendita presuppone tuttavia la conclusione di due contratti ben distinti: da una parte, l'assunzione interna di debito tra il venditore e l'acquirente (contratto di liberazione) e, dall'altra, l'assunzione esterna di debito tra l'assuntore e il creditore (contratto di successione). Giusta l'art. 175 cpv. 1 CO, chi promette a un debitore di assumersi il suo debito, si obbliga a liberarlo, sia tacitando il creditore, sia rendendosi debitore in sua vece con il consenso del creditore. Siccome la sola promessa del nuovo debitore di liberare il vecchio non produce di per sé il trasferimento della qualità del debitore, per obbligare il nuovo debitore nei confronti del creditore occorre però ancora un'assunzione esterna di debito. Trattandosi di un contratto tra il nuovo debitore e il creditore, questo si perfeziona quando vi è uno scambio di volontà reciproche e concordanti (art. 1 CO; Honsell/Vogt/Wiegand, Obligationenrecht I, 1992, n. 5 e 8 ad art. 176 CO). Nel caso in esame, la società ricorrente, come detto, si è limitata a dimostrare l'esistenza di un accordo con la _____ (assunzione di debito interna, art. 175 CO), rinunciando invece a comprovare il consenso di _____ per la liberazione della debitrice originaria (assunzione di debito esterna, art. 176 CO). Così facendo, la ricorrente ha pertanto disatteso la necessaria collaborazione nel chiarimento del presunto debito nei confronti dell'istituto di credito, contravvenendo in tal modo ai propri obblighi procedurali (art. 200 LT; art. 126 cpv. 1 LIFD). Come pure osservato dall'UTPG, in simili circostanze se ne deve concludere che la posizione "_____" corrisponde in realtà a un debito verso la stessa _____, nel frattempo sciolta d'ufficio e radiata dal registro di commercio. Si aggiunga

infine che nel caso in cui la ricorrente dovesse operare dei rimborsi, i beneficiari non potrebbero essere altri che gli amministratori _____ e _____, che si erano fatti a suo tempo garanti del debito contratto nei confronti di _____. Da un accertamento presso l'Ufficio esecuzione e fallimenti di Bellinzona risulta infatti che a copertura degli attestati di carenza beni, la _____ aveva emesso un vaglia cambiario di fr. 412'226.– all'ordine di _____ con scadenza il 15 aprile 2004, avallato da _____, _____ e _____. 5.4. Medesima conclusione vale per il preteso prestito al portatore di fr. 243'385.–, che nei passati esercizi l'UTPG non ha mai riconosciuto, aggiungendolo al capitale dichiarato dalla _____. Già nel suo precedente rapporto del 26 gennaio 1996, l'Ispettorato fiscale riteneva infatti che l'identità del suo portatore, che si nascondeva dietro la _____ di _____ (_____), potesse verosimilmente essere ricondotta al suo presidente _____ “il quale, vista la precaria situazione finanziaria della SA e le continue richieste da parte degli istituti di credito” aveva fatto affluire nelle casse societarie fondi privati (cfr. rapporto del 26 gennaio 1996, p. 2). Invitata a fare chiarezza, la ricorrente ha prodotto un primo contratto di “cessione di credito”, peraltro non datato, tramite il quale la _____ ha ceduto alla _____ il credito detenuto nei confronti della _____, contro il pagamento di un importo di fr. 240'000.– “a prima richiesta”. Un secondo contratto, con oggetto la cessione dello stesso credito, è stato invece sottoscritto il 7 maggio 2002 dalla _____, quale cedente, e dalla RI 1, quale cessionaria. Anche in questo caso, il prezzo è stato pattuito dalle parti in fr. 240'000.–, da pagare “nei tempi e nelle modalità già concordate in separata sede”. La società ricorrente non ha tuttavia mai prodotto prove atte ad accertare l'identità del beneficiario economico della _____, né tanto meno di quella del beneficiario economico del _____. Il rifiuto dell'interessata di fornire simili informazioni costituisce una chiara violazione dei suoi doveri di collaborazione, dal momento che il contribuente ha l'obbligo di fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta (art. 200 LT; art. 126 cpv. 1 LIFD). È infatti innegabile l'esistenza di un certo legame tra la ricorrente e il _____, ove si pensi appena che le due società hanno la propria sede presso il medesimo recapito e che il fiduciario _____ è nel contempo azionista della ricorrente e della _____. Del resto, non si potrebbe giustificare altrimenti l'acquisto di un credito nei confronti di una società in procinto di fallire, quale era la _____ all'epoca della sottoscrizione del secondo contratto di cessione di credito. Di conseguenza, l'UTPG poteva senz'altro ritenere che dietro al prestito al portatore si celasse la famiglia _____, ed in particolare _____. Solo così può giustificarsi il suo trasferimento nella neo costituita RI 1, a discapito dei numerosi debiti ancora scoperti nei confronti degli enti pubblici. 5.5. In mancanza di altri elementi utili, il valore della cessione dell'inventario e del goodwill non poteva che essere definito su queste basi. Nel rispetto delle norme concernenti l'onere probatorio, la decisione di assegnare ai beni ceduti un valore di 500'000 franchi non presta il fianco a critiche e appare finanche generosa nei confronti della ricorrente. La sola ripresa dei presunti debiti verso _____ e _____ supera infatti la stima operata dall'autorità di tassazione. Così stando le cose, la ripresa fiscale degli ammortamenti di fr. 350'000.– e fr. 150'000.– effettuati sugli impianti appena acquistati negli anni 2002 e 2003, tramite la formazione di riserve tassate, appare come un'inevitabile conseguenza. La decisione impugnata resiste pertanto alle critiche ricorsuali e va pienamente confermata. 6. 6.1. La ricorrente contesta infine la ripresa fiscale dei canoni di locazione pagati da luglio 2001 a maggio 2002 alla _____, di complessivi fr. 71'500.–, trattandosi a suo dire di spese necessarie per svolgere l'attività di

panetteria e tea-room. Di parere contrario è invece l'UTPG, che nelle proprie osservazioni dell'11 maggio 2009 evidenzia in particolar modo come la presentazione di semplici ricevute di pagamento mensili non permetta ancora di concludere che i citati canoni di locazione siano effettivamente confluiti nella _____ e siano quindi serviti a tacitare le altre posizioni debitorie. 6.2. Come visto, secondo un principio generalmente riconosciuto in materia tributaria, incombe a chi fa valere l'esistenza di un fatto che esclude o diminuisce il suo debito fiscale di portarne la prova e di subire le conseguenze dell'insuccesso di tale prova (DTF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 e sentenze citate). D'altronde, conformemente agli articoli 662a e 959 CO, i conti annuali devono conformarsi al principio della giustificazione (documentazione), corollario del principio di sincerità: l'esattezza della registrazione e del trattamento deve permettere in ogni momento un controllo ulteriore della contabilità. In queste condizioni, è a carico della società l'onere di provare che le sue spese sono giustificate dall'uso commerciale e di sopportare le conseguenze del fallimento di tale prova (ASA 68 p. 746 consid. 2b p. 749/750 e sentenze citate; anche NStP 1998 p. 125 consid. 2a). 6.3. Nella fattispecie, non v'è dubbio che nel periodo qui in discussione la ricorrente fosse già operativa presso il _____ di _____, allora di proprietà della _____ e del suo presidente _____. È però altrettanto pacifico che gli stretti legami esistenti tra le due società (cfr. punto 4.), imponessero di verificare con particolare prudenza la natura delle prestazioni che la società ricorrente sostiene avere effettuato a favore della disciolta _____. A tale proposito, non bastano certamente delle ricevute di pagamenti in contanti, peraltro prodotte per la prima volta in occasione di un'udienza tenutasi il 12 settembre 2008. Come pure sottolineato dall'UTPG, non può infine passare inosservato che esiste una palese incongruenza tra la contabilità ed i giustificativi: i pagamenti degli affitti relativi agli anni 2001, 2002 e 2003 sono infatti stati registrati in contabilità solo nel 2004, mentre le presenti ricevute attestano che gli stessi sono avvenuti mese per mese. Sia come sia, la scarsa documentazione prodotta dalla ricorrente non è sufficiente a comprovare il carattere di costi giustificati dall'uso commerciale dei versamenti in discussione. Anche questa ripresa fiscale deve pertanto essere confermata. 7. Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono poste a carico della società ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 8'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi _____ fr. _____ 80.– per un totale di _____ fr. 8'080.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: _____ Il segretario: _____

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