

TI_GERICHTE 80.2011.85 vom 26. Juli 2012

TI Tribunale d'appello, 2012-07-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2011.85

FR: TI_GERICHTE 80.2011.85 du 26 juillet 2012

IT: TI_GERICHTE 80.2011.85 del 26 luglio 2012

Regeste

Reddito della sostanza mobiliare: vendita di diritti di partecipazione alla società che li ha emessi, liquidazione parziale, applicazione alla Sagl

Erwägungen

E. 2

indicavano di aver venduto la partecipazione, come documentato dal contratto allegato all'elenco titoli. Nel corso di un'udienza tenutasi dinanzi all'Ufficio di tassazione di Biasca, quest'ultimo informava i contribuenti che l'operazione di vendita delle quote di partecipazione alla società stessa comportava "il conseguimento di un'eccedenza di liquidazione (liquidazione parziale diretta)", nella misura di fr. 2'883'415.-. L'autorità fiscale sottolineava che la possibilità di detenzione di azioni proprie era limitata al 20% del capitale. I rappresentanti dei contribuenti, da parte loro, rilevavano che la società che aveva acquistato le proprie quote di partecipazione era una GmbH di diritto tedesco, per la quale non vigevano limiti di detenzione di quote del proprio capitale. Con decisione dell'11 giugno 2009, l'Ufficio di tassazione notificava ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2006, nella quale commisurava il reddito imponibile in fr. 3'307'900 per l'IC ed in fr. 3'326'500.- per l'IFD. Rispetto ai proventi dichiarati aveva aggiunto "altri redditi della sostanza mobiliare" per fr. 2'883'415.-, facendo riferimento al verbale di audizione citato. C. I contribuenti impugnavano la suddetta decisione, con reclamo del 26 giugno 2009, contestando l'imponibilità dell'utile conseguito con la cessione delle quote di partecipazione alla _____ GmbH. I reclamanti argomentavano in primo luogo che né il diritto svizzero né quello tedesco prevedono dei limiti in merito all'ammontare delle quote che una società a garanzia limitata (Sagl) può detenere, diversamente da quanto accade per le società anonime (SA). Osservavano poi che già nel corso del 2007 parte delle quote erano state rivendute dalla società. Infine, ritenevano applicabile il termine di sei anni, entro il quale per il diritto fiscale svizzero le quote proprie devono essere cedute. In via subordinata, contestavano il calcolo del reddito imponibile, ritenendo che la quota eccedente il limite del 20% dovesse essere fissata senza comprendere anche la partecipazione della sorella residente in Germania. D. L'autorità di tassazione respingeva il reclamo, con decisione dell'11 maggio 2011. Premesso che nel 2006 la società aveva acquistato quote del proprio capitale nella misura complessiva del 37%, indicava che dovevano essere applicati, oltre gli articoli pertinenti della legislazione tributaria, anche "le norme del Codice delle obbligazioni che regolano l'acquisto di azioni proprie da parte di società di capitali". Dopo aver riconosciuto che il CO in vigore al momento della cessione non prevedeva norme particolari in relazione al riacquisto di propri diritti di partecipazione da parte delle Sagl, aggiungeva che "è anche vero che le disposizioni legali del CO relative alle Sagl fanno riferimento alle disposizioni relative alle società anonime", sicché si

giustificava l'applicazione dell'art. 659 CO. Considerato il limite del 20% previsto per le azioni nominative, l'Ufficio riteneva che l'eccedenza di liquidazione corrispondesse al 17% dell'utile complessivo. Per quanto attiene alla contestazione relativa al calcolo dell'utile, l'autorità fiscale riteneva giustificata l'inclusione nel calcolo della quota dell'azionista domiciliato in Germania, "proprio per il principio di parità di trattamento con fattispecie simili realizzate attraverso società svizzere". Escludeva inoltre che fossero applicabili le nuove disposizioni relative alle Sagl, entrate in vigore solo nel 2008. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, i coniugi RI 1 e RI 2 tornano a postulare l'esenzione dall'imposta sul reddito dell'utile conseguito con la cessione delle quote di partecipazione alla _____ GmbH. I ricorrenti affermano anzitutto che la società, nel corso del 2009, ha venduto tutte le quote che erano restate in suo possesso; inoltre, la socia residente in Germania è stata assoggettata all'imposta sulla plusvalenza conseguita con la cessione della sua quota (14%). Secondo gli insorgenti, il ricorso dovrebbe essere accolto già per il fatto che non esisterebbe una base legale che permetta di assoggettare contribuenti domiciliati in Svizzera alle imposte sul reddito a dipendenza del riacquisto di quote proprie da parte di una Sagl estera. In ogni caso, la giurisprudenza del Tribunale federale ha stabilito che vi è un reddito imponibile non appena viene superato il limite di detenzione di quote proprie stabilito dal diritto civile. Poiché il diritto della Sagl in vigore al momento della cessione delle quote non prevedeva alcun limite di tale natura, e d'altronde il nuovo diritto ha introdotto un limite del 35%, nell'ipotesi più favorevole al fisco sarebbe imponibile il reddito relativo alla quota del 2%. Se poi si volesse seguire la tesi dell'autorità fiscale, secondo cui trova applicazione per analogia il limite del 20% previsto per le SA, secondo i ricorrenti si dovrebbe in ogni caso considerare che la quota della coerede residente in Germania è già stata colà assoggettata all'imposta. Diritto 1. 1.1. Come noto, il diritto tributario svizzero esenta dall'imposta sul reddito gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata (art. 16 cpv. 3 LIFD; art. 15 cpv. 3 prima frase LT). Per l'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD, è invece imponibile quale reddito della sostanza mobiliare, fra l'altro, l'eccedenza di liquidazione in caso di vendita di diritti di partecipazione alla società di capitali o alla società cooperativa che li ha emessi, conformemente all'articolo 4 a della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21). L'eccedenza di liquidazione è considerata realizzata nell'anno in cui sorge il credito fiscale dell'imposta preventiva (art. 12 cpv. 1 e 1 bis LIP). L'art. 19 cpv. 1 lett. c LT, per l'imposta cantonale, ha lo stesso tenore dell'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD. Per l'art. 4 a cpv. 1 LIP, nella sua versione in vigore nel periodo fiscale determinante, la società di capitali o la società cooperativa che acquista i propri diritti di partecipazione (azioni, quote sociali, buoni di partecipazione o buoni di godimento) in virtù di una decisione di riduzione del suo capitale o nell'intento di ridurlo deve l'imposta preventiva sulla differenza tra il prezzo d'acquisto e il valore nominale liberato di questi diritti di partecipazione. Quest'imposizione si applica anche quando l'acquisto dei propri diritti di partecipazione supera i limiti previsti nell'articolo 659 del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220). L'art.

E. 2.1

Per l'interpretazione dell'art. 4a LIP, indicazioni utili si ricavano da una sentenza del Tribunale federale che risale all'8 ottobre 2009 (n. 2C_268/2009, in DTF 136 II 33). L'acquisto delle proprie quote di partecipazione era considerato, fino alla riforma dell'imposizione dell'impresa del 1997, come una liquidazione parziale diretta, imponibile quando mirava ad una riduzione del capitale sociale e comportava un impoverimento della società (distribuzione di riserve, compresi utili riportati), al di sopra del valore nominale dei

titoli. Tenuto conto delle difficoltà probatorie nei casi di liquidazione parziale “nascosta”, cioè caratterizzati dal fatto che la società rinuncia ad una riduzione del capitale acquisito e iscritto a bilancio per un importo corrispondente alla sua situazione effettiva, la prassi aveva introdotto un termine di detenzione: l’AFC considerava l’acquisto dei propri diritti di partecipazione come una liquidazione parziale diretta, per l’imposta preventiva, solo quando questi non erano ceduti nuovamente almeno per il valore di acquisto entro il termine di un anno. Nel 1995, questo lasso di tempo è stato prolungato a due anni. Per le società quotate in borsa, che regolarmente acquistano le loro quote di partecipazione inserendole poi nel bilancio per diversi anni consecutivi, l’AFC rinunciava all’imposizione, se la società era in grado di provare, sulla base dell’annesso al bilancio, un vero e proprio commercio (cfr. la sentenza del Tribunale federale dell’8 ottobre 2009, n. 2C_268/2009, in DTF 136 II 33, consid. 2.1, con riferimento a: Messaggio del Consiglio federale n. 97.022 del 26 marzo 1997, concernente la riforma 1997 dell’imposizione delle imprese, in FF 1997 II 963, p. 999; S tockar , Gesetzliche Regelung des Erwerbs eigener Aktien, in ASA 66 p. 685 s.; Von A h/D uss , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. II/2, Basilea 2005, n. 8 ss. ad art. 4a LIP).

E. 2.2

L’art. 4 a LIP, introdotto con la riforma dell’imposizione dell’impresa del 1997, ha disciplinato in modo nuovo le conseguenze dell’acquisto dei propri diritti di partecipazione: la differenza fra il prezzo di acquisto e il valore nominale liberato dei diritti di partecipazione è soggetta all’imposta preventiva quando una società li acquista in virtù di una decisione di riduzione del suo capitale o nell’intento di ridurlo. Lo stesso si verifica “quando l’acquisto dei propri diritti di partecipazione supera i limiti previsti nell’art. 659 del Codice delle obbligazioni”. Se la società acquista i propri diritti di partecipazione nel quadro dell’art. 659 CO senza procedere ad una riduzione del capitale, l’art. 4 a cpv. 1 trova applicazione, “se la società di capitali o la società cooperativa che ha acquistato i propri diritti di partecipazione ... non li rivende entro un termine di sei anni” (art. 4 a cpv. 2 LIP; S tockar , op. cit., p. 687 ss; R eich , Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 87 ss. ad art. 20 LIFD, p. 273 ss.). Secondo l’art. 659 CO, una società può acquistare azioni proprie solo se possiede capitale proprio liberamente disponibile equivalente all’ammontare dei mezzi necessari per l’acquisto, e se il valore nominale complessivo di tali azioni non eccede il 10 per cento del capitale azionario (cpv. 1). Se sono acquistate azioni nominative nell’ambito di una restrizione della trasferibilità, il limite massimo è del 20 per cento. Nella misura in cui eccedono il 10 per cento del capitale azionario, le azioni proprie devono, nel termine di due anni, essere alienate o annullate mediante una riduzione del capitale (cpv. 2).

E. 2.3

In caso di acquisto dei propri diritti di partecipazione, dal punto di vista fiscale si possono dunque presentare due situazioni disciplinate in modo diverso. L’acquisto dei propri diritti di partecipazione rappresenta sempre una liquidazione parziale immediata o incondizionata , quando la società acquista i diritti di partecipazione nell’intento di ridurre il capitale (dal punto di vista del diritto civile) oppure se viene superato il limite percentuale ammesso dall’art. 659 cpv. 1 e 2 CO, cioè se la società acquista oltre il 10% e, se si tratta di azioni nominative vincolate, più del 20% dei diritti di partecipazione. Tutto quanto oltrepassa questi valori comporta immediatamente, cioè già al momento dell’acquisto, le conseguenze fiscali di una liquidazione parziale (cfr. la Circolare n. 5 dell’AFC). Una liquidazione

parziale sottoposta a condizione sospensiva si verifica se la società o cooperativa, che procede all'acquisto, rispetta sì i limiti percentuali dell'art. 659 CO, ma non rivende tuttavia nei termini di detenzione ammessi fiscalmente (cfr. in DTF 136 II 33 consid. 2.2.2, con riferimento a: V on A h /D uss , op. cit., n. 50 ss. ad art. 4 a LIP).

E. 2.4

Il Tribunale federale si è confrontato con un caso in cui una società, trascorsi due anni dall'acquisto, deteneva ancora più del 10% delle proprie azioni vincolate. Per l'AFC, nella misura in cui tale limite era stato superato, si giustificava l'assoggettamento all'imposta preventiva. Infatti, secondo l'art. 659 cpv. 2 CO, nella misura in cui la società ha acquistato azioni nominative vincolate in una misura che eccede il 10 per cento del capitale azionario, le azioni proprie devono, nel termine di due anni, essere alienate o annullate mediante una riduzione del capitale. L'Alta Corte ha respinto la tesi della contribuente, secondo cui si sarebbe dovuto applicare il termine di sei anni per la rivendita o l'annullamento delle azioni, argomentando in primo luogo che l'art. 4 a LIP ha voluto adottare una soluzione semplificata, che non impone di verificare di volta in volta se vi sia stato o meno un impoverimento della società (DTF 136 II 33 consid. 3.2.1) . Il Tribunale federale ha inoltre sottolineato che l'art. 4 a cpv. 1 LIP disciplina le conseguenze giuridiche, per l'imposta preventiva, di tutti i casi in cui non sono osservate le prescrizioni del diritto commerciale dell'art. 659 CO, in quanto la società, acquistando le proprie azioni – come sostiene il Consiglio federale nel suo messaggio – “nulla acquista che già non le appartenga” (FF 1997 963, p. 998). Si tratta di una disposizione che non concerne solo l'acquisto delle proprie quote ma anche la loro successiva detenzione. Una violazione delle corrispondenti prescrizioni implica la finzione fiscale (assoluta) della liquidazione parziale. Il fatto che il cpv. 2 dell'art. 4 a LIP rinvii al cpv. 1, che “si applica per analogia”, esplicita il principio della regola e dell'eccezione. Il primo capoverso prevede un'imposizione immediata quando i limiti dell'art. 659 CO non sono rispettati; il secondo capoverso concerne i casi in cui l'acquisto delle proprie azioni è avvenuto in modo conforme al diritto commerciale ed i titoli sono stati detenuti a loro volta in modo conforme al diritto commerciale, ma un'imposizione deve comunque intervenire – in deroga al CO – trascorso il termine di detenzione di sei anni (DTF 136 II 33 consid. 3.2.2, con riferimento a: B öckli , Schweizer Aktienrecht, 4 a edizione, 2009, § 4 n. 322 e n. 326; J auss /G hielmetti , Die eidg. Verrechnungssteuer, 2007, p. 41 s. e 100 s.; O berson /M erlino , Le traitement fiscal du rachat par une société de ses propres actions, in: Journée 1999 de droit bancaire et financier, Berna 2000, p. 77 ss., in particolare p. 84 s.).

E. 2.5

Quando si è trattato di confrontarsi con la questione interpretativa sollevata dai ricorrenti, il Tribunale federale ha sottolineato che l'art. 4 a LIP rinvia in modo generale all'art. 659 CO e dunque anche all'obbligo da quest'ultimo previsto di alienare o annullare mediante una riduzione del capitale, nel termine di due anni, le azioni nominative vincolate acquistate in una misura che eccede il 10 per cento del capitale azionario. La Corte ha ritenuto che non vi fossero argomenti a supporto della tesi ricorsuale, secondo cui l'art. 4 a LIP rinvierebbe alle disposizioni del diritto commerciale solo parzialmente, cioè limitatamente alle quote percentuali ma non anche in relazione alla riduzione prevista dall'art. 659 cpv. 2 seconda frase CO. Sottolinea per contro che il tenore letterale dell'art. 4 a LIP depone a favore della tesi contraria. Proprio in considerazione del rinvio generale all'art. 659 CO, si deve ritenere che il legislatore abbia voluto che anche la seconda frase del suo capoverso 2 divenisse

parte integrante della normativa fiscale (DTF 136 II 33 consid. 3.2.3) . La sentenza del 2009 rileva poi che anche il senso e lo scopo dell'art. 4 a LIP impongono la stessa interpretazione. Infatti, assoggetta all'imposta preventiva la liquidazione parziale nel momento dell'impoverimento effettivo della società, cioè quando quest'ultima acquista le sue azioni. Nella misura in cui il diritto commerciale prevede delle disposizioni più generose, esse devono applicarsi anche nell'ambito dell'imposta preventiva. Se tali condizioni non sono più adempiute, le conseguenze per l'imposta preventiva intervengono subito, fintantoché non sia ristabilito quanto richiesto dal diritto commerciale. Non sarebbe conforme allo scopo dell'art. 4 a LIP lasciar sussistere senza conseguenze fiscali per ulteriori quattro anni, e nonostante l'esplicito rinvio all'art. 659 CO, una situazione non conforme al diritto commerciale, che senza una disciplina speciale implicherebbe immediatamente una liquidazione parziale fiscale. Dunque, rinviando all'art. 659 CO, l'art. 4 a LIP si appoggia completamente sulle disposizioni del diritto commerciale e non introduce una propria disciplina fiscale più favorevole, che deroga ad esse (DTF 136 II 33 consid. 3.2.4) .

3. 3.1. La principale peculiarità della fattispecie in esame è costituita dal fatto che la società, che ha proceduto all'acquisto delle proprie quote, è una società a garanzia limitata di diritto germanico, la cui sede è a sua volta in Germania. Si pone pertanto il problema di delimitare il campo di applicazione degli articoli 20 cpv. 1 lett. c LIFD e 19 cpv. 1 lett. c LT e, di riflesso, dell'art. 4 a LIP, al quale i primi fanno espressamente rinvio. Come già constatato, infatti, la disposizione fiscale che disciplina l'acquisto dei propri diritti di partecipazione "si appoggia", per riprendere le parole del Tribunale federale, al diritto commerciale. Nella sua versione in vigore nel periodo fiscale in discussione (2006), l'art. 4 a cpv. 1 seconda frase LIP prevede l'assoggettamento della "differenza tra il prezzo d'acquisto e il valore nominale liberato" dei diritti di partecipazione "anche quando l'acquisto dei propri diritti di partecipazione supera i limiti previsti nell'art. 659 del Codice delle obbligazioni (CO)". Poiché la disposizione del diritto commerciale menzionata si riferisce alle sole società anonime (SA), è opportuno domandarsi se l'art. 4 a cpv. 1 seconda frase LIP estenda la sua applicazione a tutte "le società di capitali" come pure alla "società cooperativa", come previsto dalla prima frase dello stesso articolo, o se il suo ambito di applicazione sia circoscritto alle sole SA.

3.2. Per la giurisprudenza, una norma va innanzitutto interpretata secondo il suo tenore letterale (interpretazione letterale) . Se il testo legale non è assolutamente chiaro, o se più interpretazioni si prestano, il giudice è tenuto a ricercare il vero significato della norma, deducendolo dalle relazioni che intercorrono tra essa e altre disposizioni legali e dal contesto legislativo in cui si inserisce (interpretazione sistematica) , dal fine che la norma persegue o dall'interesse tutelato (interpretazione teleologica) , nonché dalla volontà del legislatore (interpretazione storica) , così come essa traspare dai materiali legislativi. Se il testo di legge è chiaro, l'autorità chiamata ad applicare il diritto può distanziarsene soltanto se sussistono motivi fondati per ritenere che la sua formulazione non rispecchi completamente il vero senso della norma. Simili motivi possono risultare dai materiali legislativi, dallo scopo della norma, come pure dalla relazione tra quest'ultima e altre disposizioni (sentenza CDT del 22 ottobre 2008, inc. n. 80.2007.121, consid. 3.3; DTF 129 I 12 consid. 3.3; 128 II 56 consid. 4, 66 consid. 4a; 128 I 34 consid. 3b; 126 II 71 consid. 6d p. 80 s.).

3.3. · L'interpretazione letterale conduce chiaramente a due esiti diversi. Come già rilevato, mentre la disposizione fiscale determinante indica che il suo campo d'applicazione è esteso a tutte le società di capitali ed alle cooperative, il riferimento, contenuto nella seconda frase dell'art. 4 a cpv. 1 LIP, all'art. 659 CO, sembra restringerlo alle sole società

anonime. · Indicazioni decisive non emergono dall'interpretazione sistematica . Da un lato, se si tien conto del campo d'applicazione generale dell'art. 4 a LIP, si dovrebbe ritenere che lo stesso debba valere per i casi in cui la società intende ridurre il capitale e per quelli in cui invece ciò non si verifica. Dall'altro, non si può tuttavia ignorare che nella seconda variante si tratta non già di una liquidazione parziale effettiva, bensì di una liquidazione fiscale presunta (una "finzione", secondo il Tribunale federale), sicché non si può escludere che il campo d'applicazione possa essere definito in modo più restrittivo. · L'interpretazione teleologica presuppone che si consideri lo scopo della presunzione introdotta dal legislatore. Come si è già ricordato, quella che lo stesso Tribunale federale ha chiamato una "finzione" è stata voluta in considerazione delle difficoltà probatorie in cui veniva a trovarsi l'autorità fiscale nei casi di liquidazione parziale "nascosta", cioè caratterizzati dal fatto che la società rinuncia ad una riduzione del capitale acquisito e iscritto a bilancio per un importo corrispondente alla sua situazione effettiva. Come sottolinea la dottrina, con questa normativa il diritto tributario ha adottato una propria nozione di liquidazione, caratterizzata dal fatto che la società acquista propri diritti di partecipazione in misura che eccede i limiti percentuali del diritto commerciale. Questo sarebbe anche il punto debole della disciplina legale in esame: infatti i limiti stabiliti dal diritto commerciale non permetterebbero per se stessi di stabilire se la prestazione che l'azionista riceve per aver ceduto le quote di partecipazione alla società sia riconducibile al contratto di vendita oppure al rapporto di partecipazione (causa societatis) . Tuttavia, solo nel secondo caso vi sarebbe una liquidazione parziale della società, che giustificherebbe l'assoggettamento della prestazione all'imposta. Infatti, se si ammette che le quote proprie possano avere un valore economico per la società che le ha acquistate, non si giustifica la presunzione che la società si sia impoverita per il semplice fatto di detenerle, sia pure dopo che sia trascorso un determinato lasso di tempo (cfr. p. es. Buchser/Jaussi , Zivil- und steuerrechtliche Probleme beim direkten und indirekten Rückkauf eigener Aktien, in ASA 70 p. 619, in particolare p. 641 ss.; Locher , Kommentar zum DBG, vol. I, Therwil/Basilea 2001, n. 106 ad art. 20 LIFD, p. 489; Matteotti , Die Teilliquidationsfiktion wegen Verletzung von Art. 659 bzw. 783 OR bei der Rückgabe von Beteiligungsrechte im grenzüberschreitenden Verhältnis: eine weitere Schlacht um Wertungskongruenz zwischen Handels- und Steuerrecht, in ASA 78 p. 617, in particolare p. 633 ss.). La qualifica di un acquisto di proprie quote di partecipazione come liquidazione parziale diretta presunta dipende dunque da una semplificazione espressamente voluta dal legislatore, che ha deciso di servirsi del criterio decisivo dei "limiti previsti nell'art. 659 CO". Sono illuminanti, in questa prospettiva, le parole pronunciate dal ministro federale delle finanze durante il dibattito parlamentare sul disegno di legge relativo alla riforma dell'imposizione delle imprese. Il consigliere federale difendeva la seconda frase dell'art. 4 a cpv. 1 LIP contro una proposta di emendamento che voleva stralciarla. Secondo il proponente, infatti, il rinvio al diritto commerciale induceva in errore, per il fatto che l'art. 659 CO non stabilisce in alcun modo che il superamento dei limiti da esso previsti comporti anche una liquidazione parziale della società; a suo avviso, dunque, se con la nuova normativa proposta si mirava a superare la contraddizione esistente fra l'art. 659 CO, che ammette l'acquisto di azioni proprie, e la prassi fiscale a quel momento in vigore, che lo rendeva invece quasi impossibile, non si sarebbero dovute creare nuove contraddizioni fra diritto tributario e diritto commerciale. Ebbene, il consigliere federale Villiger ha replicato al proponente, distinguendo fra quanto è consentito dal diritto commerciale e quanto è invece illegale per quest'ultimo e sottolineando che il legislatore ha voluto proprio ammettere fiscalmente quanto è ammesso dal codice delle obbligazioni, ma

non di più: Ich habe vorhin selber darauf hingewiesen, dass man früher eigentlich fiskalisch zu Unrecht versucht hat, die Möglichkeiten, die im Obligationenrecht bestehen, zu verhindern. [...] Sie haben uns jahrelang vorgehalten, wir dürften quasi nicht fiskalisch das verunmöglichen, was sonst obligationenrechtlich möglich wäre. Jetzt gestatten wir das, was obligationenrechtlich möglich ist. Aber wir wollen nicht mehr gestatten, denn das andere ist eigentlich illegal. Ich glaube, wir sollten nicht steuerlich etwas begünstigen, das weder wünschenswert noch richtig ist. (Bollettino ufficiale, 1997 CS 845). Si deve allora concludere che, con la seconda frase dell'art. 4 a cpv. 1 LIP, il legislatore ha creato una fattispecie di liquidazione parziale diretta presunta, che dipende direttamente da quanto previsto dal diritto commerciale e, più precisamente, dall'art. 659 CO. Il criterio adottato è semplice, anche se discutibile nei suoi esiti: non appena vengono oltrepassati i limiti stabiliti dal diritto commerciale, si presume che vi sia una liquidazione parziale diretta. Ora, da questo punto di vista, non può considerarsi irrilevante la circostanza che l'adozione della normativa fiscale in discussione sia stata provocata dall'entrata in vigore, nel corso del 1992, della disposizione (l'art. 659 CO, appunto) che ammette, entro certi limiti, l'acquisto di azioni proprie da parte delle società anonime. È infatti questo articolo di legge che ha fatto emergere la contraddizione fra il diritto commerciale ed il diritto tributario ed ha indotto il legislatore ad ammettere fiscalmente ciò che era stato ammesso dal diritto commerciale (ma non di più!). È allora il caso di ricordare che, fino alla fine del 2007, il diritto commerciale non prevedeva alcun limite per l'acquisto di proprie quote di partecipazione da parte della Sagl. L'interpretazione teleologica induce pertanto a ritenere che il legislatore abbia pensato precisamente alla società anonima, quando ha formulato la seconda frase dell'art. 4 a cpv. 1 LIP. Se lo scopo dell'inserimento di tale disposizione era infatti quello di sciogliere la contraddizione fra la prassi fiscale ed il diritto commerciale, sorta in seguito all'entrata in vigore dell'art. 659 CO, non può che aver preso in considerazione la situazione delle società anonime. L'interpretazione storica avvalorava la conclusione che precede. Il messaggio del Consiglio federale, che accompagna il disegno di legge sulla riforma dell'imposizione delle imprese, illustra la proposta di introdurre le nuove disposizioni sotto il titolo "Disciplinamento legale dell'acquisto di azioni proprie" (cfr. messaggio cit., cap. 25, p. 998). Lo stesso documento passa poi ad illustrare la portata dell'art. 659 CO, che si riferisce alla società anonima, e la prassi fiscale vigente in quel momento, per concludere che "dalle esperienze recenti emerge la necessità di regolare a livello legislativo il settore 'acquisto di azioni proprie'" (cfr. messaggio cit., p. 999). Il disegno di legge delimitava peraltro già il campo di applicazione delle disposizioni in questione con la formulazione "la società di capitali o la società cooperativa". Anche nei verbali del parlamento federale si parla sempre di acquisto di azioni proprie. I senatori intervenuti nel dibattito al Consiglio degli Stati hanno discusso la misura n. 4 intitolata "Neuregelung der Steuerfolgen beim Erwerb eigener Aktien" (Bollettino ufficiale, 1997 CS 844). Gli interventi menzionano praticamente solo l'acquisto di azioni proprie (Bollettino ufficiale, 1997 CS 844-847). Ciò non esclude categoricamente che la volontà del legislatore fosse di estendere i criteri stabiliti per la definizione dell'esistenza di una liquidazione parziale diretta "presunta", oltre che alle società anonime anche alle Sagl. Tuttavia, dai materiali legislativi relativi all'adozione dell'art. 4 a LIP non si ricavano elementi a sostegno di tale ipotesi. Una conferma viene anche dalla successiva modifica dell'art. 4 a LIP, intervenuta nel corso del 2005, nel quadro della revisione del diritto della Sagl. In questa occasione, è stato introdotto l'art. 783 CO, che ha stabilito entro quali limiti la Sagl possa acquistare proprie quote di partecipazione. La premessa, secondo il messaggio

governativo, è che “la normativa vigente (art. 807 CO) in materia di acquisto o di presa in pegno di quote sociali proprie è insufficiente: manca in particolare una chiara limitazione”, sicché “il disegno si fonda sulle norme del diritto della società anonima (art. 659 CO) tenendo tuttavia conto delle peculiarità della Sagl” (Messaggio del Consiglio federale n. 01.082 del 19 dicembre 2001 concernente una revisione del Codice delle obbligazioni, in FF 2001 2841, p. 2874). Nella stessa circostanza, il Consiglio federale ha proposto la modifica dell’art. 4 a LIP, da completare “con il rimando all’articolo 783 D CO, che disciplina l’acquisto di quote sociali proprie da parte di Sagl” (cfr. Messaggio cit., p. 2932). Dall’entrata in vigore (1° gennaio 2008) delle nuove disposizioni del diritto commerciale (art. 783 CO) e del diritto tributario (art. 4 a LIP), è dunque chiaro che la liquidazione parziale “presunta” può interessare anche le Sagl, laddove i limiti sono stabiliti dall’art. 783 CO. La parallela modifica della disposizione del codice delle obbligazioni e della normativa fiscale suggerisce che il legislatore sia partito dal presupposto che, fino a quel momento, la Sagl potesse acquistare quote proprie senza limiti e che pertanto non potesse sottostare alla liquidazione parziale “presunta”, legata al superamento dei limiti stabiliti dal diritto commerciale. 3.4. Alla luce dell’interpretazione, si deve ritenere che vi siano più elementi a sostegno della tesi secondo cui il rinvio all’art. 659 CO, contenuto all’art. 4 a cpv. 1 e cpv. 2 LIP, non sia applicabile all’acquisto di quote di partecipazione proprie da parte di una Sagl e di una cooperativa (alla stessa conclusione pervengono von Ah/Duss, op. cit., n. 40 ad art. 4 a LIP, p. 217). La scelta operata dal legislatore, quando ha introdotto le disposizioni fiscali in discussione, è stata infatti chiaramente ispirata dall’entrata in vigore dell’art. 659 CO, disposizione alla quale è stato fatto esplicito rinvio. D’altra parte, come già ricordato, lo stesso Tribunale federale ha affermato che l’art.

E. 4

a cpv. 1 LIP disciplina le conseguenze giuridiche, per l’imposta preventiva, di tutti i casi in cui non sono osservate le prescrizioni del diritto commerciale dell’art. 659 CO e che una violazione delle corrispondenti prescrizioni implica la finzione fiscale della liquidazione parziale (DTF 136 II 33 consid. 3.2.2). Se ne deve trarre la conclusione che nella fattispecie, caratterizzata dall’acquisto di proprie quote di partecipazione da parte di una GmbH del diritto germanico, non si applicano le disposizioni relative alla presunta liquidazione fiscale parziale (combinato disposto degli articoli 20 cpv. 1 lett. c LIFD e art. 4 a cpv. 1 seconda frase LIP). Infatti, la GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) deve essere assimilata ad una società a garanzia limitata (Sagl) del diritto svizzero (cfr. anche l’art. 49 cpv. 3 LIFD, secondo cui le persone giuridiche straniere sono assimilate alle persone giuridiche svizzere con le quali esse, per la loro natura giuridica o la loro forma effettiva, hanno maggior affinità).

E. 4.1

Escluso che la plusvalenza conseguita dal ricorrente sia soggetta all’imposta sul reddito in quanto “l’acquisto dei propri diritti di partecipazione supera i limiti previsti nell’art. 659 del Codice delle obbligazioni” (art. 4 a cpv. 1 seconda frase LIP), ci si può ancora domandare se tuttavia non siano adempiti i presupposti per l’assoggettamento all’imposta, previsti dalla prima frase della stessa disposizione, cioè se la società non abbia acquistato le proprie quote di partecipazione “in virtù di una decisione di riduzione del suo capitale o nell’intento di ridurlo”. Nella nozione di “propri diritti di partecipazione” (art. 4 a cpv. 1 prima frase LIP) rientrano infatti anche le quote di partecipazione ad una Sagl (Von Ah/Duss, op. cit., n. 24 ad art. 4a LIP, p. 207).

E. 4.2

Avendo ritenuto applicabile la seconda frase dell'art. 4 a cpv. 1 LIP, cioè la fattispecie fondata sulla presunzione assoluta di liquidazione parziale fiscale dipendente dal superamento dei limiti previsti dal diritto commerciale, l'autorità fiscale non si è confrontata con la questione dell'eventuale adempimento della fattispecie precedente. Dal contratto di acquisto delle quote non risulta alcuna decisione né l'intenzione di procedere ad una riduzione del capitale sociale. È vero tuttavia che non è solo la vera e propria procedura di riduzione di capitale a condurre ad un prelevamento di capitale definitivo. La nozione di riduzione del capitale dell'art. 4 a cpv. 1 LIP non deve infatti essere interpretata in modo strettamente civilistico, ma deve conformarsi alla nozione fiscale di liquidazione parziale. In tale nozione rientra pertanto ogni estinzione di diritti di partecipazione che comporta economicamente un prelevamento definitivo di capitale proprio, cioè un impoverimento definitivo della società (Von Ah/Duss , op. cit., n. 31 ad art. 4 a LIP, pp. 211-212). Nella fattispecie, si giustifica qualche approfondimento della situazione. Agli atti non sono reperibili il bilancio della società tedesca _____ GmbH né i successivi contratti di vendita delle quote sociali, che sarebbero stati conclusi il 28 novembre 2007 e il 15 giugno 2009. Dal registro di commercio di _____ (D) risulta tuttavia che il 27 gennaio 2009 l'autorità giudiziaria ha nominato un curatore fallimentare (Insolvenzverwalter) e che il 1° aprile 2009 la società è stata sciolta per fallimento. Per escludere che, con l'acquisto delle proprie quote, la società sia stata impoverita in modo definitivo, si giustifica pertanto la verifica dell'evoluzione dei conti della società, dal momento dell'acquisto delle proprie quote di partecipazione.

E. 4.3

La decisione impugnata è pertanto annullata e gli atti sono rinviati all'autorità di tassazione, perché inviti i contribuenti a produrre la documentazione relativa alla società acquirente e adotti in seguito una nuova decisione.

E. 5

Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo dell'11 maggio 2011 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché adotti una nuova decisione, dopo aver richiesto ai ricorrenti la documentazione indicata. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 10'000.– per ripetibili. 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 Blenio. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: _____ Il segretario: _____

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