

TI_GERICHTE 80.2013.261 vom 12. September 2013

TI Tribunale d'appello, 2013-09-12, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.261

FR: TI_GERICHTE 80.2013.261 du 12 septembre 2013

IT: TI_GERICHTE 80.2013.261 del 12 settembre 2013

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: capitale proprio occulto, provenienza del capitale, finanziamento bancario ottenuto dalla società madre e messo a disposizione della società figlia

Erwägungen

E. 2

agosto 2010, la reclamante contestava le riprese ed in particolare quella relativa agli interessi passivi, “in quanto non pagati al portatore bensì all'azionista in Italia, _____ Srl, che emette regolarmente una nota di debito in tal senso”. Il 25 agosto 2010, il 15 marzo 2011 e il 14 luglio 2011, la contribuente trasmetteva all'UTPG altra documentazione, fra cui copia del bilancio 2010 della casa madre _____ Srl, per dimostrare come quest'ultima avesse dovuto “far ricorso a capitali di terzi per finanziare l'attività della RI 1 in Svizzera”. C. Con decisioni del 12 settembre 2013, l'UTPG accoglieva parzialmente il reclamo, azzerando l'utile imponibile per il 2007 e riducendolo a fr. 203'600.– per il 2008. Rispetto alla decisione impugnata, l'autorità fiscale aveva peraltro elevato il capitale imponibile a fr. 2'364'000.– per il 2007 ed a fr. 3'061'000.– per il 2008. Da un lato, l'UTPG aveva rinunciato alla ripresa di tutti i costi non ammessi, alla luce della documentazione ricevuta dopo il reclamo. Per quanto concerne invece il conto “investimento fruttifero”, era risultato essere un prestito fatto dalla casa madre italiana _____ Srl, la quale a sua volta aveva ottenuto un finanziamento da una banca italiana, con garanzie offerte dall'azionista e da persone a lui vicine. Di conseguenza, l'UTPG aveva ritenuto applicabili le disposizioni relative al capitale proprio occulto. Quest'ultimo era così stato determinato in fr. 1'887'806.– per il 2007 ed in fr. 2'587'777.– per il 2008. I relativi interessi, non ammessi in deduzione, ammontavano invece a fr. 66'363.– nel 2007 e a fr. 164'036.– nel 2008. D. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la RI 1 contesta che parte del finanziamento della _____ Srl possa essere qualificata capitale proprio occulto. Ripercorse le circostanze che hanno condotto la famiglia _____ a decidere di iniziare un'attività anche nel Canton Ticino, l'insorgente sottolinea le difficoltà incontrate nel reperire finanziamenti bancari sul mercato locale. L'unica possibilità per finanziare l'attività in Svizzera sarebbe dunque consistita nel chiedere un credito ad una banca italiana, con garanzie fornite dalla stessa mutuataria e dai suoi azionisti. Gli immobili che fungono da garanzia sarebbero usati per scopi commerciali dalle società del gruppo. Sarebbe stata inoltre la banca finanziatrice a porre quale condizione che i fondi venissero destinati alla società figlia in Svizzera nella forma di un finanziamento socio e non quale capitale, per garantire il regolare rimborso mensile. Secondo la ricorrente, la circolare n. 6 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) non sarebbe applicabile nel suo caso, perché comporterebbe una grave penalizzazione. La contribuente nega che il

finanziamento in discussione abbia finalità elusive. E. Nelle sue osservazioni del 23 ottobre 2013, l'UTPG propone di respingere il ricorso. Ritiene che, con il finanziamento della ricorrente da parte della casa madre, sia realizzata la condizione essenziale del finanziamento da parte di persona vicina e sottolinea che vi sarebbe stato capitale occulto anche nel caso in cui il credito fosse stato concesso direttamente dalla banca alla ricorrente, se la garanzia era costituita dai beni della società madre e degli azionisti. L'autorità fiscale ritiene poi che non sia necessario provare l'adempimento dei presupposti dell'elusione fiscale, poiché le disposizioni legali applicabili determinano la presenza di capitale proprio occulto in modo obiettivo, cioè indipendentemente dalla volontà dei contribuenti di conseguire un risparmio d'imposta. F. All'udienza del 3 luglio 2014, le parti si sono sostanzialmente riconfermate nelle rispettive posizioni. Diritto 1. 1.1. Secondo l'art. 65 della Legge federale sull'imposta federale (LIFD) gli interessi passivi concernenti la parte del capitale di terzi economicamente equiparabile al capitale proprio rientrano nell'utile imponibile delle società di capitali e delle società cooperative. Sia per l'azionista – o per le persone a lui vicine – sia per la società di capitali può esserci un forte interesse a disporre dei fondi necessari nella forma di prestito dell'azionista anziché come fondi propri: gli interessi passivi dovuti dalla società debitrice sono considerati un costo e pertanto deducibili dall'utile imponibile. Fiscalmente, tale modo di procedere non è tuttavia ammesso, se il prestito alla società assume economicamente la funzione di fondi propri e pertanto gli interessi passivi deducibili sono pagati all'azionista al posto di dividendi. Tali fondi di terzi sono in tal caso trattati come capitale proprio occulto e gli interessi relativi sono aggiunti all'utile imponibile. Il finanziamento di terzi è considerato inadeguato quando: · la società ottiene l'apporto dei fondi in questione da un azionista o da una persona vicina a quest'ultimo; · non avrebbe potuto, mediante i suoi mezzi, ottenere i fondi necessari da parte di terzi; · espone i fondi al rischio caratteristico dell'andamento degli affari in una misura insolita per il capitale di terzi. È pertanto riservata la prova che un terzo indipendente avrebbe concesso un prestito a condizioni identiche. Così, sul piano fiscale, una società può indebitarsi verso i suoi azionisti se avrebbe potuto ugualmente ottenere con i suoi mezzi i fondi necessari, in particolar modo da parte delle banche (sentenza del Tribunale federale n. 2P.338/2004 e 2A.757/2004 del 26 aprile 2006, in RDAF 2007 II 239 = ASA 78 p. 216 consid. 4.2 e dottrina citata). 1.2. Per determinare il capitale proprio occulto delle società di capitali e delle società cooperative occorre partire, come regola generale, dal valore venale degli attivi. Sono determinanti i valori venali alla fine del periodo fiscale. L'autorità di tassazione si baserà sui valori determinanti per l'imposta sull'utile delle società, a meno che valori venali più elevati possano essere dimostrati. Per ogni tipo di attivo l'Amministrazione federale ha stabilito in un'apposita circolare la percentuale massima di fondi di terzi che una società potrebbe ottenere con i propri mezzi. Nella misura in cui i debiti figuranti a bilancio risultino superiori al capitale di terzi ammissibile, occorrerà assumere la presenza di capitale proprio occulto. Condizione essenziale è che tale capitale provenga, direttamente o indirettamente, dai soci o da persone loro vicine. Se il capitale è fornito da terzi indipendenti e né i soci né le persone loro vicine hanno prestato garanzie, non si è in presenza di capitale proprio occulto (Circolare n. 6 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 6 giugno 1997, Capitale proprio occulto delle società di capitali e delle società cooperative [art. 65 e 75 LIFD], p. 2).

E. 2.1

Nei periodi fiscali 2007 e 2008 l'autorità fiscale ha ravvisato una sottocapitalizzazione della società ricorrente. Infatti, nel periodo fiscale 2007 il capitale proprio ammontava a fr.

375'734.25, mentre il capitale di terzi a fr. 12'235'582.13. Nel periodo fiscale seguente, il capitale proprio era di fr. 473'297.89 e quello di terzi di fr. 12'650'509.58. Nel capitale di terzi figurava in particolar modo un “investimento fruttifero”, che ammontava a fr. 3'228'540.95 alla fine del 2007 e a fr. 2'970'000.– alla fine del 2008. Il suddetto “investimento fruttifero” non è altro che un prestito concesso alla ricorrente dalla casa madre _____ S.R.L., che a sua volta si era finanziata tramite un mutuo, concessole da _____ SpA e garantito da immobili di sua proprietà. Nella misura in cui il suddetto finanziamento eccede il capitale di terzi massimo ammesso secondo la circolare n. 6 del 6 giugno 1997 dell'AFC, l'UTPG lo ha qualificato capitale proprio occulto ed ha ripreso gli interessi passivi relativi. La ricorrente contesta che lo scopo del finanziamento in discussione fosse di carattere fiscale ed in particolar modo che nella fattispecie sia ravvisabile un tentativo di elusione d'imposta.

E. 2.1.2

e giurisprudenza e dottrina citate). Prima che fosse introdotta la base legale per l'imposizione del capitale proprio occulto, l'autorità fiscale doveva invece dimostrare l'adempimento dei presupposti dell'elusione d'imposta. In tal modo, era determinante stabilire se l'operato della società fosse spiegabile solo con il fatto che il socio, per conseguire un risparmio fiscale, voleva ottenere interessi passivi anziché una quota di reddito netto (RF 70/2015 p. 992 consid. 2.1.3 e giurisprudenza citata). Ne consegue che, contrariamente a quanto sostiene la ricorrente, non occorre verificare l'adempimento dei presupposti dell'elusione fiscale. Al contrario, è sufficiente constatare che la società sia sottocapitalizzata e che il finanziamento provenga almeno in parte da soci o persone vicine.

E. 2.2

Fino all'entrata in vigore della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), il 1° gennaio 1995, l'autorità fiscale poteva riqualificare come capitale proprio occulto una parte del capitale di terzi solo a condizione di dimostrare l'esistenza di un tentativo di elusione fiscale. Dopo che il legislatore federale, introducendo l'art. 65 LIFD, ha codificato le condizioni per l'assimilazione del capitale occulto al capitale proprio, non occorre più provare l'esistenza di manovre elusive (cfr. p. es. Locher, Kommentar zum DBG, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 7 ad art. 65 LIFD, p. 587). Infatti, come ha ricordato il Tribunale federale in una recente sentenza, dal punto di vista economico, su cui si fonda la dottrina del capitale proprio occulto, capitale formalmente di terzi deve essere riqualificato ai fini fiscali in capitale proprio, nella misura in cui la società di capitali o la cooperativa è sottocapitalizzata (elemento oggettivo della fattispecie). Ciò presuppone che il capitale di terzi provenga da un socio o da una persona vicina (elemento soggettivo). La fattispecie del capitale proprio occulto è stata in tal modo resa oggettiva (sentenza del 30 settembre 2015, in RF 70/2015 p. 992 consid.).

E. 2.3

In relazione a quest'ultimo aspetto, è innegabile che il finanziamento litigioso provenga dai soci. Come già ricordato, il capitale proprio occulto è caratterizzato dal fatto di provenire “direttamente o indirettamente”, dai soci o da persone loro vicine. Se il capitale è fornito da terzi indipendenti e né i soci né le persone loro vicine hanno prestato garanzie, non si è in presenza di capitale proprio occulto (Circolare AFC n. 6 del 6 giugno 1997, p. 2). In una sentenza del 1985, il Tribunale federale aveva già riconosciuto che, se una società di capitali ottiene da un terzo un credito garantito dagli azionisti, che non avrebbe potuto

ottenere con i soli mezzi propri, si è in presenza di capitale proprio occulto e di elusione d'imposta (ASA 55 p. 423 = RF 41/1986 p. 403 = RDAF 1988 p. 263 consid. 2b). Gli stessi principi sono stati sostanzialmente ripresi dall'AFC nella sua circolare adottata dopo l'entrata in vigore della nuova normativa federale, che assimila al capitale proprio dissimulato i prestiti concessi da terzi indipendenti ma garantiti dagli azionisti o da persone loro vicine (Danon , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 13 ad art. 65 LIFD). Nella fattispecie, è la società madre italiana _____ S.R.L. ad aver acceso un mutuo con una banca italiana, costituendo in garanzia degli immobili di sua proprietà. Il finanziamento così ottenuto dalla _____ S.R.L. è stato da quest'ultima messo a disposizione della ricorrente. In queste circostanze, non si può negare l'adempimento delle condizioni previste dalla legge e dalla prassi per la riqualifica del capitale di terzi come capitale proprio occulto.

E. 2.4

La Circolare n. 6 dell'AFC riserva la prova che nel caso concreto il rapporto d'indebitamento sia conforme alle condizioni di mercato. Il contribuente può cioè dimostrare che, nonostante il superamento dei limiti previsti dalla stessa Circolare, nella fattispecie la società non sia sottocapitalizzata (cfr. Brülisauer/Ziegler , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 43 ad art. 65 LIFD, p. 1079). La società insorgente non porta alcuna prova della conformità del controverso finanziamento alle condizioni di mercato. Piuttosto, affermando che, non disponendo il Gruppo di garanzie liquide bensì solo di proprietà immobiliari in Italia, le era precluso l'ottenimento di crediti presso banche svizzere, la ricorrente riconosce che il finanziamento tramite la società madre non è conforme alle condizioni di mercato.

E. 3

Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico della 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. 3'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di _____ fr. 3'100.– 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: _____ La segretaria: _____

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