

TI_GERICHTE 80.2014.203 vom 9. Juli 2014

TI Tribunale d'appello, 2014-07-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2014.203

FR: TI_GERICHTE 80.2014.203 du 9 juillet 2014

IT: TI_GERICHTE 80.2014.203 del 9 luglio 2014

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: ristrutturazione, cessione di immobili da una società in accomandita all'altra, riserve occulte, verifica valori contabili-fiscali

Erwägungen

E. 1

ha assoggettato all'imposta federale diretta un utile di fr. 791'101.–, importo da cui è stato dedotto un accantonamento per contributi AVS del 10% (fr. 79'000.–).

E. 1.1

Come esposto in narrativa, con atto pubblico del 12 settembre 2006 è stato stipulato un contratto di liquidazione parziale e divisione in natura con compravendita e costituzione in pegno. In particolare, è stata decisa la liquidazione degli immobili, che non servivano direttamente all'esercizio ("nichtbetriebsnotwendig"), appartenenti alla _____, società in accomandita con sede a _____. Per quanto riguarda la posizione del ricorrente, che era socio accomandante con un capitale di fr. 500'000.–, egli ne è uscito proprio nel 2006. Con il contratto in questione, infatti, tre immobili della _____ sono stati attribuiti in proprietà esclusiva alla società in accomandita _____, della quale il ricorrente era unico socio illimitatamente responsabile (accomandatario). Dal contratto di liquidazione parziale si evince tuttavia che gli immobili oggetto del negozio giuridico non appartenevano ai soci della società in accomandita in misura proporzionale alle rispettive quote. Al contrario, la loro proprietà era suddivisa solo fra quattro soci, tre dei quali detenevano una quota del 29,1% ed il quarto, cioè il ricorrente, una quota del 12,7%. In seguito al decesso di uno degli altri tre soci, RI 1 ha poi ripreso la sua quota, portando la propria al 41,8% (12,7 + 29,1). La suddivisione degli immobili è allora intervenuta fra soli tre soci ed il ricorrente ha ricevuto la quota maggiore, corrispondente a tre case e due quote di proprietà per piani, per un valore di imputazione complessivo di fr. 6'660'320.–. Basandosi su una comunicazione trasmessa dall'autorità di tassazione del Canton _____, l'RS

E. 1.2

Nella decisione di tassazione del 30 maggio 2013 l'Ufficio di tassazione si è limitato a "segnalare" che, nel calcolo dell'imposta federale diretta, aveva aggiunto al reddito dichiarato dai contribuenti "il reddito derivante dalla liquidazione della società in nome collettivo _____ di _____", riprendendo il calcolo fatto dall'autorità fiscale del Canton _____. Con il reclamo, i contribuenti hanno obiettato che vi era stato "unicamente un riporto di immobili (e non... un'alienazione) da sostanza aziendale (_____) a sostanza aziendale (_____) , il tutto fatto in ambito di una ristrutturazione aziendale" e che l'operazione era stata "preventivamente discussa con

l'autorità fiscale del Canton _____, che ne ha accordato l'esenzione di imposta (vedi "Bestätigung einer Umstrukturierung..." del 5.2.2007, allegato), in virtù della legge sulle fusioni". Nella decisione su reclamo, l'Ufficio di tassazione conferma l'imposizione del reddito contestato, giustificandolo tuttavia con la natura elusiva dell'operazione posta in essere dal contribuente, che avrebbe costituito la società in accomandita "per il solo scopo di permettere il mantenimento del carattere 'aziendale' al patrimonio immobiliare derivante dalla liquidazione parziale della _____". Nella sua motivazione, l'autorità resistente mette comunque in discussione il contenuto della citata presa di posizione del 5 febbraio 2007 dell'amministrazione fiscale del Canton _____, affermando di non essere vincolata al giudizio dell'autorità dell'altro cantone, "tanto più se si considera che in seguito ad uno scambio di informazioni lo stesso Canton _____ ha delegato al Canton Ticino il potere di apprezzamento poiché la _____ vi è domiciliata".

E. 1.3

Va ricordato che l'elusione fiscale entra in considerazione solo in situazioni particolarmente straordinarie, cioè quando l'imposizione o l'esenzione fiscale non è possibile nonostante si invochi il senso della norma quale limite all'interpretazione; in altre parole, la legge può essere applicata, ma il risultato appare del tutto insoddisfacente se non equivalente ad un arbitrio, a causa delle particolarità della fattispecie concreta (cfr. la sentenza del Tribunale federale n. 2C_476/2010 del 19 marzo 2012, consid. 3.1 e dottrina citata). Se pertanto l'interpretazione della norma già consente di assoggettare all'imposta il reddito in discussione, non è più necessario ricorrere al particolare costruito giuridico dell'elusione d'imposta (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 9 gennaio 2008, n. 2C_292/2007, in RtiD II-2008 n. 19t, consid. 2.2, con riferimento a: Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern, in: ASA 75 p. 675 ss., in particolare p. 678 ss.). In queste circostanze, si deve concludere che l'Ufficio di tassazione avrebbe dovuto dapprima procedere all'interpretazione delle disposizioni legali applicabili e, solo dopo aver escluso l'imponibilità dei redditi in discussione, qualora avesse ritenuto che tale risultato fosse del tutto insoddisfacente, avrebbe potuto confrontarsi con l'ipotesi di un tentativo di elusione fiscale.

E. 2

DBG aus Realteilung Jahr 2006", per un ammontare netto di fr. 712'101.--. Se interpretata come riferita ad un utile in capitale per prelevamento privato di beni commerciali, questa indicazione sarebbe in palese contraddizione con il già ricordato ruling, nel quale invece il fisco bernese riconosceva la neutralità fiscale del trasferimento degli immobili. Una possibile spiegazione è peraltro suggerita dall'uso del sostantivo Aufwertungsgewinn, cioè utile di rivalutazione. Non si può escludere che gli immobili siano stati ripresi nel bilancio della _____ non al valore determinante per l'imposta sul reddito della _____ bensì ad un valore più elevato. Sebbene l'art. 19 cpv. 1 LIFD esiga la ripresa degli "elementi fino ad allora determinanti per l'imposta sul reddito", una parziale rivalutazione degli attivi trasferiti nell'ambito della ristrutturazione non compromette la neutralità fiscale dell'intera ristrutturazione, ma comporta unicamente l'imposizione della rivalutazione stessa (cfr. Reich, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 2a ediz., Basilea 2008, n. 21 ad art. 19 LIFD, p. 221, con riferimento al Messaggio del Consiglio federale del 13 giugno 2000 a sostegno di una legge federale sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio, in FF 2000 3765, cap. 1.3.9.5.1, p. 3797). Per verificare tale ipotesi si dovrebbero tuttavia conoscere i

valori determinanti per l'imposta sul reddito, cioè i valori contabili-fiscali, che gli immobili trasferiti al ricorrente avevano nelle tassazioni intraprese dall'autorità fiscale del Canton _____ nei confronti della _____ di _____. Agli atti le tassazioni in questione non sono tuttavia reperibili. Da un conteggio allegato ad un verbale di udienza relativo al periodo fiscale 2005 risulta che alle Wohnliegenschaften della _____ al 31 dicembre 2005 era attribuito un valore contabile di fr. 10'000'851.30. Se si tiene conto del fatto che nel bilancio della _____ al 31 dicembre 2006 i due immobili registrati (il terzo era stato venduto nel frattempo) hanno un valore contabile di fr. 5'528'291.– e che la quota del contribuente ammontava al 41,8%, l'ipotesi della rivalutazione non sembra potersi scartare a priori.

E. 2.1

Mentre l'autorità fiscale resistente ha ritenuto che la liquidazione parziale della società in accomandita _____ di _____ avesse comportato la realizzazione delle riserve occulte sugli immobili trasferiti ai soci, il contribuente ha per contro invocato l'applicazione delle disposizioni legali che prevedono la rinuncia all'imposizione in caso di ristrutturazioni aziendali.

E. 2.2

Secondo l'art. 18 cpv. 2 prima e seconda frase LIFD, fanno parte dei proventi da attività indipendente anche tutti gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di elementi della sostanza commerciale. Il trasferimento di questi elementi nella sostanza privata o in imprese o stabilimenti d'impresa siti all'estero è equiparato all'alienazione. Quando un contribuente cessa la sua attività lucrativa indipendente e ne informa le autorità fiscali, l'utile in capitale realizzato con il passaggio di beni della sua sostanza commerciale nella sua sostanza privata deve essere imposto, a meno che il contribuente non abbia espressamente indicato la sua intenzione di alienare in seguito questi beni nel quadro della liquidazione della sua impresa (alienazione differita) o di cederli provvisoriamente in locazione, in particolare fino alla vendita ad un terzo o fino al trasferimento agli eredi (DTF 126 II 473; 125 II 113 consid. 6c/aa p. 125-126 = RDAF 1999-II p. 385 consid. 6c/aa p. 398-399 e giurisprudenza citata). In presenza di società di persone, il trasferimento di immobili dalla sostanza commerciale a quella privata comporta una realizzazione sistematica delle riserve occulte (cfr. p. es. Ettlin/Stüdle, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften – Aspekte der einzelnen Umstrukturierungstatbestände, in ST 2009, p. 329 ss., 330).

E. 2.3

L'art. 19 cpv. 1 lett. a LIFD prevede tuttavia che le riserve occulte di un'impresa di persone (impresa individuale, società di persone) non siano imponibili nell'ambito di ristrutturazioni, in particolare in caso di fusione, di scissione o di trasformazione, nella misura in cui l'impresa rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera e gli elementi fino ad allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi in caso di trasferimento di beni a un'altra impresa di persone. La disposizione legale sulle ristrutturazioni aziendali è stata introdotta con la legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, in vigore dal 1° luglio 2004. Nel disegno di legge del 13 giugno 2000 del Consiglio federale era ancora richiesto che il trasferimento avesse per oggetto "un esercizio o di un ramo di attività" di un'impresa di persone e non semplicemente dei "beni". Il parlamento ha tuttavia rinunciato al requisito dell'esercizio o del ramo di attività ed ha conseguentemente voluto consentire la neutralità

fiscale nel caso di ogni trasferimento di beni, cioè anche con riferimento a singoli attivi. Dal punto di vista della sistematica fiscale, il nuovo regime si giustifica per il fatto che le imposte latenti sono preservate, dal momento che devono comunque essere adempiuti i due presupposti fondamentali per la neutralità fiscale, cioè la permanenza dell'assoggettamento in Svizzera e la ripresa dei valori contabili precedenti. Di conseguenza, è possibile non solo che due ditte individuali si fondano in una società in nome collettivo, ma anche che per esempio il titolare di una ditta individuale trasferisca un immobile commerciale ad una società in nome collettivo, per entrare a farne parte. Inoltre, non è neppure richiesto che il complesso di beni che rimane dopo la ristrutturazione costituisca un esercizio o un ramo d'attività. Resta riservata in ogni caso l'ipotesi del prelevamento privato. I beni trasferiti e quelli rimanenti non devono infatti costituire un esercizio ma devono comunque rimanere beni commerciali (cfr. Locher/Amonn, Vermögensübertragung im Recht der direkten Steuern, in ASA 71 p. 763 ss., 781-782).

E. 2.4

Tornando alla fattispecie in esame, a prima vista i presupposti per il trasferimento degli immobili in neutralità fiscale sembrano adempiuti. Tale pare essere anche l'opinione dell'autorità fiscale del Canton _____, che ha sottoscritto il ruling del 5 febbraio 2007. È vero che quest'ultimo non è vincolante per l'autorità fiscale ticinese, competente per la riscossione dell'imposta federale diretta (art. 105 cpv. 1 LIFD). Né nella decisione di tassazione né in quella su reclamo l'Ufficio di tassazione si è tuttavia espressamente confrontato con l'adempimento dei presupposti per la ristrutturazione aziendale secondo l'art. 19 cpv. 1 LIFD. Come ricordato, le indicazioni che emergono dalla motivazione delle due decisioni sono contrastanti. Un elemento che deve essere approfondito è poi rappresentato dalla comunicazione trasmessa all'amministrazione fiscale ticinese da quella del Canton _____, secondo cui il ricorrente avrebbe conseguito un "Aufwertungsgewinn nach Art. 18 Abs.

E. 2.5

Alla luce delle considerazioni che precedono, si giustifica il rinvio degli atti all'Ufficio di tassazione, affinché acquisisca gli atti della tassazione della _____ dalle autorità fiscali del Canton _____ e verifichi dapprima se vi sia stata una rivalutazione degli immobili in concomitanza con la liquidazione parziale. In seguito, si pronuncerà sull'adempimento dei presupposti per il trasferimento degli attivi in neutralità fiscale secondo l'art. 19 cpv. 1 LIFD.

E. 3.1

Nella decisione impugnata, l'Ufficio di tassazione ha ritenuto che il trasferimento degli immobili dalla _____ alla _____ costituisca un tentativo di elusione fiscale. Come già accennato, la possibilità per l'autorità di tassazione di procedere all'imposizione invocando l'elusione fiscale rappresenta una sorta di ultima ratio, quando è chiaro che i negozi giuridici conclusi dal contribuente hanno il solo scopo di ottenere un risparmio d'imposta non voluto dalla legge. Nel caso in discussione, quando l'Ufficio di tassazione si sarà pronunciato sulle conseguenze fiscali della liquidazione parziale della _____, qualora dovesse ritenere adempiuti i presupposti per il trasferimento degli immobili in neutralità fiscale, potrà valutare nuovamente l'esistenza di un tentativo di elusione fiscale, adottando una decisione motivata.

E. 3.2

La contestazione relativa all'imposta cantonale dovrebbe essere risolta coerentemente con l'esito della vertenza in materia di IFD. Se si ammettesse infatti che si è verificato il passaggio degli immobili nella sostanza privata, la perdita derivante dalla vendita dell'immobile di _____ nel corso del periodo fiscale 2006 non potrebbe essere riconosciuta. Nel caso contrario, dovrebbe essere invece ammessa, riservata la prova dell'elusione fiscale.

E. 4

Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del

E. 9

luglio 2014 è annullata e gli atti sono rinviati all'RS 1 per una nuova decisione motivata. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 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.