

## **TI\_GERICHTE 80.2015.155 vom 16. Juli 2015**

TI Tribunale d'appello, 2015-07-16, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2015.155](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.155)

FR: TI\_GERICHTE 80.2015.155 du 16 juillet 2015

IT: TI\_GERICHTE 80.2015.155 del 16 luglio 2015

### **Regeste**

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: correzione del bilancio, non per evitare conseguenze fiscali, assoggettamento dell'azionista alla teoria della trasposizione

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Secondo gli articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT, 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 e non destinati alla copertura di spese giustificate e riconosciute dall'uso commerciale (lett. b), così come i ricavi non accreditati al conto profitti e perdite, compresi gli utili in capitale, di liquidazione e di rivalutazione (lett. c).

#### **E. 1.2**

In base ai già menzionati articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT, vige il principio di derivazione («Massgeblichkeit») del bilancio fiscale dal bilancio commerciale allestito conformemente alle regole del diritto commerciale, riservate le prescrizioni correttive del diritto tributario come pure le prescrizioni imperative del diritto commerciale (cfr. DTF 141 II 83, consid. 3.1, con riferimento a: DTF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; 132 I 175 consid. 2.2 p. 177 s.; 119 Ib 111 consid. 2c). Il principio di derivazione del bilancio fiscale da quello commerciale ha anche ripercussioni di carattere procedurale: la società contribuente deve lasciarsi imputare la rappresentazione dello stato patrimoniale e del risultato annuale che emerge dai libri contabili che essa tiene regolarmente (cfr. la sentenza 2C\_515/2010 del 13 settembre 2011 consid. 2.2, in: StE 2011 B 23.41 n. 5, RF 66/2011 p. 954, con riferimenti). A quali condizioni possa ancora essere corretto un bilancio, inoltrato all'autorità fiscale insieme alla dichiarazione, non risulta dalla LIFD – né, di riflesso, dalla LT per il diritto cantonale – ma deve essere stabilito in via di interpretazione, tenendo conto del principio di derivazione e di quello di buona fede (DTF 141 II 83, consid. 3.2, con riferimento alla sentenza 2A.275/1998 del 6 marzo 2000 consid.

#### **E. 1.3**

Dottrina e giurisprudenza distinguono fra correzione di bilancio e modifica di bilancio. Nel caso di una correzione di bilancio, una contabilizzazione in contrasto con il diritto commerciale viene sostituita da una conforme al diritto commerciale. Una correzione è ammessa in ogni momento, fintantoché la tassazione non è passata in giudicato e deve essere intrapresa d'ufficio, poiché consente di rettificare una posta di bilancio che collide con prescrizioni imperative del diritto commerciale. Le autorità fiscali ne tengono conto d'ufficio nel bilancio fiscale. Le correzioni di bilancio possono intervenire a favore o a sfavore della persona giuridica contribuente. Se tuttavia la tassazione è già passata in

giudicato, una correzione di bilancio è possibile solo se sono dati i presupposti per procedere ad una revisione (a favore del contribuente) o ad un recupero d'imposta (a sfavore del contribuente) (cfr. DTF 141 II 83, consid. 3.3 con riferimenti). Nel caso di una modifica di bilancio, invece, una contabilizzazione conforme al diritto commerciale viene sostituita con una a sua volta conforme al diritto commerciale. Secondo la giurisprudenza, ciò è tuttavia consentito solo fino al momento dell'inoltro della dichiarazione d'imposta. Una modifica del bilancio da parte della società contribuente è ammessa ancora nel corso della procedura di tassazione essenzialmente solo se si dimostra che è stata decisa per un errore scusabile sulle conseguenze fiscali di determinate registrazioni. Sono di solito escluse per contro modifiche del bilancio, che comportano una diversa valutazione allo scopo di compensare riprese decise nella procedura di tassazione o che sono intraprese solo per motivi di risparmio d'imposta. "Correzioni di bilancio" giustificate da simili motivi devono a loro volta essere ammesse con estremo riserbo (DTF 141 II 83, consid. 3.3, con riferimenti).

#### **E. 1.4**

Per esempio, l'Alta Corte ha escluso che potesse essere modificata la contabilità di una società alla quale l'azionista aveva ceduto una partecipazione, dopo che il fisco aveva imposto la differenza fra il valore nominale ed il prezzo di vendita quale "reddito da trasposizione". Avendo la società acquirente messo a bilancio la partecipazione al prezzo di acquisto convenuto, la successiva riduzione del prezzo mirava solo ad un risparmio d'imposta, cosa che il Tribunale federale ha ritenuto inammissibile (cfr. la sentenza 2P.140/2004 del 9 dicembre 2004, in RF 60/2005 p. 429, consid. 5.4). In un altro caso recente, una società aveva dichiarato un ingente utile in capitale, proveniente dalla cessione di azioni di una società tedesca. In seguito al successivo assorbimento da parte della società madre, la società contribuente aveva presentato una nuova dichiarazione d'imposta, accompagnata da una contabilità modificata, spiegando di essersi resa conto solo al momento della fusione che la partecipazione nella società tedesca era stata detenuta solo a titolo fiduciario per la società madre. Dopo aver negato il riconoscimento fiscale del rapporto fiduciario, il Tribunale federale ha ritenuto che non fossero adempiuti i presupposti per ammettere una modifica di bilancio (sentenza 2C\_24/2014 del 29 gennaio 2015, in particolare consid. 4.4).

#### **E. 1.5**

La giurisprudenza del Tribunale federale ritiene in particolar modo che una società anonima non possa più modificare il proprio bilancio dopo l'approvazione del conto annuale secondo l'art. 698 cpv. 2 cifra 4 CO (cfr. la citata sentenza 2P.140/2004 del 9 dicembre 2004, in RF 60/2005 p. 429, consid. 5.4). 2. 2.1. Nel caso che qui ci occupa va osservato come RI 1 abbia acquistato, il 14.4.2011 da \_\_\_\_\_ (al tempo della sottoscrizione dell'atto notarile \_\_\_\_\_ amministratore unico ed azionista unico di RI 1): · l'intera partecipazione societaria (pari al 25% del capitale sociale) da lui detenuta nella società \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_" al prezzo di Euro 800'000.-. Nell'atto pubblico \_\_\_\_\_ venivano anche indicate le modalità di pagamento del prezzo di vendita, che avrebbe dovuto essere corrisposto entro il 31.12.2011; · l'intera partecipazione societaria (pari al 50% del capitale sociale) da lui detenuta nella società \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_" al prezzo di Euro 250'000.-. Nell'atto pubblico \_\_\_\_\_ venivano anche indicate le modalità di pagamento del prezzo di vendita, che avrebbe dovuto essere corrisposto entro il 31.12.2011. 2.2. Con dichiarazione di postergazione di credito fatta dinanzi ad un notaio

elvetico, \_\_\_\_\_ confermava, in qualità di creditore di RI 1, dopo aver preso visione del rendiconto provvisorio del 2011 al 25.7.2011 e con riferimento all'art. 725 CO di rinunciare a chiedere il pagamento del credito, evidenziato nelle passività sotto la voce "correntista" pari ad Euro 1'350'000.- e di postergare detto credito come anche ogni altro suo eventuale credito futuro verso la medesima. Con tale dichiarazione \_\_\_\_\_ si obbligava a non esigere, né incassare da RI 1 alcuna somma almeno finché ciò non fosse supportabile dai conti della società. Con due diversi atti intitolati "scrittura privata di cessione di quote" e datati 25.7.2011 \_\_\_\_\_ vendeva a \_\_\_\_\_ (della quale amministratrice unica era \_\_\_\_\_) e ad \_\_\_\_\_ (della quale amministratore unico è \_\_\_\_\_) il 100% della propria partecipazione in RI 1 (50% a ciascuna società) al prezzo di complessivi fr. 100'000.- (fr. 50'000.- per ciascuna società). 2.3. Unitamente alla dichiarazione di tassazione per il periodo fiscale 2011, è stato presentato il bilancio al 31.12.2011 dal quale si evinceva, agli attivi, la posizione "partecipazioni varie" per fr. 1'315'125.- e, ai passivi, la posizione "correntisti" per fr. 1'619'497.72. Il bilancio ed il conto economico venivano sottoscritti da \_\_\_\_\_, come si evince dalla firma in calce al documento. Il bilancio in base al quale RI 1 vorrebbe siano determinati gli elementi imponibili ed in particolare i dati inerenti l'imposta sul capitale, è stato presentato ancora successivamente al reclamo interposto avverso la prima decisione di tassazione per il periodo fiscale 2011 di RI 1. Dagli atti si evince infatti che con e-mail del 23.2.2015 la RA 1 informava l'UTPG di voler "mantenere aperta" la tassazione di RI 1 per il 2011, in quanto le verifiche fiscali inerenti l'azionista della società, ossia \_\_\_\_\_, pendenti presso l'UT di \_\_\_\_\_ avrebbero dovuto essere coordinate. In particolare, l'UT di \_\_\_\_\_ aveva informato, con e-mail del 12.2.2015, la RA 1 dell'imposizione del reddito di sostanza mobiliare proveniente dalla vendita delle partecipazioni nella "\_\_\_\_\_." e nella "\_\_\_\_\_.". Il fisco aveva messo al corrente quindi il rappresentante di RA 1 dell'esistenza di una trasposizione imponibile ai sensi dell'art. 19a cpv. 1 LT. Con scritto 10.3.2015 RA 1 esponeva all'UTPG la situazione di RI 1, postulando l'accettazione dei nuovi bilanci "rettificati" i quali prevedevano sempre la posizione negli attivi delle "partecipazioni varie" per fr. 1'315'125.-- e nei passivi risultava la posizione "altre riserve (aggio conferimento partecipate)" per fr. 1'032'528.--.

### **E. 3**

a/bb). .

#### **E. 3.1**

È determinante il fatto che la richiesta della contribuente di poter rettificare il bilancio abbia fatto seguito alla comunicazione dell'autorità di tassazione di voler considerare la cessione delle azioni come una trasposizione, imponibile presso l'azionista.

#### **E. 3.2**

Secondo gli articoli 20 cpv. 1 lett. c prima frase LIFD e 19 cpv. 1 prima frase LT, sono imponibili quali redditi da sostanza mobiliare i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure i vantaggi valutabili in denaro risultanti da partecipazioni di qualsiasi genere (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale ecc.). Sono invece esenti da imposta gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata (articoli 16 cpv. 3 LIFD e 15 cpv. 3 prima frase LT). Per gli articoli 20a cpv. 1 lett. b LIFD e 19a cpv. 1 lett. b LT (entrambi in vigore dal 1.1.2007), è considerato reddito da sostanza mobiliare anche il ricavo del trasferimento di una partecipazione del 5 per cento

almeno al capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa, dal patrimonio privato a quello commerciale di un'impresa di persone o di una persona giuridica in cui, dopo il trasferimento, il venditore o il conferente partecipa in ragione almeno del 50 per cento al capitale, per quanto il totale della controprestazione ricevuta superi il valore nominale della partecipazione trasferita; questa regola si applica per analogia anche nel caso in cui diversi partecipanti attuino il trasferimento in comune. Con quest'ultima disposizione, il legislatore ha codificato la giurisprudenza relativa alla cosiddetta teoria della "trasposizione", secondo cui, quando un azionista cede, ad una società anonima che gli appartiene, delle partecipazioni ad un valore superiore al valore nominale, facendosi accreditare l'importo su un conto dell'azionista o quale apporto in natura contro rilascio di nuove azioni, il cui valore nominale corrisponde al valore intrinseco delle azioni cedute, una simile cessione di azioni non deve essere considerata un'alienazione mediante la quale l'azionista consegue un utile in capitale privato. Mediante tale operazione, in effetti, l'azionista non rinuncia al suo potere di disporre dal punto di vista economico, ma lo conserva nella forma di una partecipazione nella società che ha acquistato le partecipazioni. Il contribuente consegue in tal modo un incremento patrimoniale, che si deve ricondurre causalmente alla detenzione dei diritti di partecipazione e non alla loro cessione. Le riserve occulte, non ancora imposte, vengono in tal modo "trasposte" in un ambito in cui vige l'esenzione fiscale, per il fatto che il successivo rimborso del capitale sociale o quello del prestito non costituisce reddito imponibile per l'azionista, che eviterebbe in tal modo definitivamente l'imposta dovuta sulle riserve occulte. La società cessionaria concede pertanto all'azionista una prestazione valutabile in denaro secondo l'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD (cfr. le sentenze del Tribunale federale 2C\_879/2008 del 20 aprile 2009, in RDAF 2009 II p. 386 consid. 6.1; 2P.140/2004 del 9 dicembre 2004 in RF 60/2005 p. 429 consid. 4.3 e riferimenti).

### **E. 3.3**

Come già ricordato (v. supra, consid. 2.5), il Tribunale federale ha già avuto modo di escludere che potesse essere modificata la contabilità di una società, alla quale l'azionista aveva ceduto una partecipazione, dopo che il fisco aveva imposto la differenza fra il valore nominale ed il prezzo di vendita quale "reddito da trasposizione". L'Alta Corte ha infatti rilevato che il reddito dell'azionista, quale persona fisica, è realizzato nel momento in cui acquista una pretesa ferma nei confronti della società, cioè al momento della scadenza della prestazione. Nel caso esaminato, ha ritenuto che l'azionista avesse realizzato il reddito della sostanza alla data che il contratto di vendita delle azioni aveva stabilito quale termine per il pagamento del prezzo (cfr. la sentenza 2P.140/2004 del 9 dicembre 2004, in RF 60/2005 p. 429, consid. 5.3). In queste condizioni, le parti contraenti non potevano semplicemente modificare a posteriori il prezzo di vendita, poiché il bilancio commerciale approvato è vincolante per le autorità fiscali. E, nel bilancio presentato a queste ultime, era stata registrata la partecipazione acquistata, al valore di acquisto secondo il contratto di compravendita. Secondo il Tribunale federale, tale registrazione non poteva considerarsi in contrasto con il diritto commerciale, cosa che avrebbe giustificato una correzione di bilancio. La successiva riduzione del prezzo mirava solo ad un risparmio d'imposta, cosa che il Tribunale federale ha ritenuto inammissibile (sentenza 2P.140/2004 cit., consid. 5.4).

### **E. 3.4**

Tornando al caso in esame, dai documenti agli atti risulta che la vendita delle partecipazioni avvenuta tra \_\_\_\_\_ e RI 1 è documentata da due rogiti notarili che attestano

l'alienazione a titolo oneroso delle partecipazioni e dall'esistenza pure di atto di postergazione dei crediti a favore di RI 1. I dati che emergono dai contratti in questione sono stati ripresi correttamente nel bilancio della società e nella dichiarazione d'imposta inoltrata all'UTPG. In particolare, le partecipazioni acquistate sono state messe a bilancio al valore di acquisto ed è stato registrato il credito dell'azionista, corrispondente al prezzo di vendita. Il nuovo bilancio, presentato dopo la notificazione della decisione di tassazione e quando già era pendente il reclamo contro la stessa, non può pertanto considerarsi una legittima correzione di bilancio, motivata da un contrasto con il diritto commerciale. Come visto in precedenza, sono escluse modifiche del bilancio, che comportano una diversa valutazione allo scopo di compensare riprese decise nella procedura di tassazione o che sono intraprese solo per motivi di risparmio d'imposta. Nel caso che qui ci occupa, come dimostrato anche dalla tempistica della presentazione del bilancio modificato, emerge come lo scopo dell'operazione fosse unicamente quello di evitare, per l'azionista, un'imposizione in relazione alla vendita delle partecipazioni ad RI 1 (trasposizione).

### **E. 3.5**

Ne discende pertanto che gli elementi imponibili per il periodo fiscale 2011 di RI 1 devono essere determinati sulla base del bilancio trasmesso all'autorità fiscale con la dichiarazione d'imposta.

### **E. 4**

Il ricorso è respinto. Tasse di giustizia e spese sono poste 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. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 600.– 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 II  
presidente: \_\_\_\_\_ La segretaria:

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