

TI_GERICHTE 80.2016.147 vom 26. Mai 2016

TI Tribunale d'appello, 2016-05-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.147

FR: TI_GERICHTE 80.2016.147 du 26 mai 2016

IT: TI_GERICHTE 80.2016.147 del 26 maggio 2016

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa dipendente: acquisto a prezzo di favore delle azioni della società datrice di lavoro, nesso economico diretto con il rapporto di lavoro, valutazione delle azioni

Erwägungen

E. 1

. 1.1. Secondo l'art. 15 cpv. 1 LT, sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici. Analoga formulazione è prevista dall'art. 7 cpv. 1 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID). Come ha ripetutamente sottolineato il Tribunale federale, con riferimento all'art. 16 cpv. 1 LIFD di uguale tenore, il legislatore ha in tal modo fatto proprio il principio dell'imposizione del reddito netto globale ("Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung"). L'art. 16 cpv. 1 LIFD (e, di riflesso, l'art. 15 cpv. 1 LT) contiene dunque una clausola generale, che è completata, agli articoli da 17 a 23 LIFD (da 16 a 22 LT), da una lista esemplificativa di diverse componenti reddituali e da un elenco tassativo di redditi esenti dall'imposta (DTF 125 II 113 = ASA 67 p. 644 = RDAF 1999 II 385 consid. 4a). Ne consegue che ogni reddito che non sia esplicitamente dichiarato esente è assoggettato all'imposta.

E. 1.2

L'art. 17 cpv. 1 LIFD prevede in particolare che siano imposti tutti i proventi di un'attività dipendente, retta dal diritto privato o pubblico, compresi i proventi accessori, quali indennità per prestazioni straordinarie, provvigioni, assegni, premi per anzianità di servizio, gratificazioni, mance, tantièmes, vantaggi valutabili in denaro risultanti da partecipazioni di collaboratore e altri vantaggi valutabili in denaro (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 3 aprile 2015 n. 2C_618/2014 e 2C_619/2014, in RF 70/2015 pag. 512 = StE 2015 B 22.2 n. 32 = ZStP 2015 n. 9 = RDAF 2015 II 450, consid. 2). Secondo la consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, la nozione di reddito dell'attività lucrativa dipendente deve essere interpretata in senso ampio. Non vi rientra dunque solo la controprestazione pattuita contrattualmente in senso stretto, ma ogni prestazione ricevuta dal contribuente, che presenta con la sua attività una relazione economica tale da far apparire la prestazione come la conseguenza dell'attività e da far ritenere che il contribuente percepisca la prestazione in considerazione della sua attività (sentenza 2A.381/2006 e 2A.382/2006 del 29 novembre 2006 consid. 2.1, in: RDAF 2007 II 106; ASA 78 p. 95, e riferimenti).

E. 1.3

Anche prestazioni di terzi sono riconducibili al reddito del lavoro, se il contribuente ne beneficia in relazione al rapporto di lavoro, anche se non vi era alcun obbligo in tal senso. È questo il caso dell'acquisto di azioni da una terza persona ad un prezzo di favore, laddove la

differenza fra il valore venale e il prezzo di acquisto inferiore è imponibile come reddito (cfr. la sentenza del TF 2C_357/2014 e 2C_358/2014 del 23 maggio 2014, in StE 2016 B 22.2 n. 33, consid. 2.1 e dottrina citata). Nel caso in cui il gerente di una società anonima abbia acquistato dall'azionista delle azioni della SA, sua datrice di lavoro, ad un prezzo di favore, per stabilire se abbia beneficiato di una donazione o di un reddito imponibile si deve verificare l'esistenza di un nesso economico diretto con il rapporto di lavoro. Assodato che questo è presente, soprattutto alla luce dell'interesse dell'azionista a garantire che l'amministratore continui a gestire con successo la società, si deve concludere per l'esistenza di un reddito dell'attività lucrativa dipendente, anche se la devoluzione non è stata fatta dalla stessa società datrice di lavoro (cfr. la sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Argovia del 29 marzo 2007, in StE 2008 B 22.1 n. 5).

E. 1.4

Dal 1° gennaio 2013 sono in vigore gli articoli 17 a cpv. 1 LIFD, 7 c cpv. 1 LAID e 16 a cpv. 1 LT, secondo cui sono considerate partecipazioni vere e proprie di collaboratore: a. le azioni, i buoni di godimento, i certificati di partecipazione, le quote di società cooperative o partecipazioni di altro genere che il datore di lavoro, la sua società madre o un'altra società del gruppo distribuisce ai collaboratori; b. le opzioni per l'acquisto di partecipazioni di cui alla lettera a. È considerato datore di lavoro la società, la società del gruppo o lo stabilimento d'impresa, in cui è impiegato il collaboratore. Sono considerati datori di lavoro anche i cosiddetti datori di lavoro di fatto. Si pensi ad esempio al caso nel quale il collaboratore di una società-figlia estera viene inviato presso la società-madre svizzera, la quale si assume i costi del collaboratore. In questo caso, la società-madre svizzera viene considerata quale datore di lavoro di fatto (Circolare n. 37 del 22.7.2013 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, Imposizione delle partecipazioni di collaboratore, n. 2.2, p. 3). Se la partecipazione è consegnata al collaboratore non dal datore di lavoro ma da una persona fisica (ad es. se proviene dal portafoglio di un azionista) non si tratta di una partecipazione di collaboratore in senso stretto secondo l'articolo 17 a LIFD. Si giustifica, per calcolare il vantaggio valutabile in denaro, l'applicazione per analogia delle disposizioni concernenti le partecipazioni di collaboratore (Circolare n. 37 cit., n. 2.3, p. 3 s.).

E. 1.5

Integrazioni dello stipendio si considerano realizzate dal collaboratore solo quando sono garantite o effettivamente versate dal datore di lavoro. Sono pertanto attribuibili al periodo fiscale in cui il dipendente ha acquistato una pretesa giuridica ferma alla prestazione, indipendentemente dal periodo in cui è stata effettuata la prestazione lavorativa retribuita (cfr. la sentenza del TF 2C_357/2014 e 2C_358/2014 del 23 maggio 2014, in StE 2016 B 22.2 n. 33, consid. 6).

E. 2

Cost. è infatti una garanzia costituzionale di natura formale, la cui violazione implica l'annullamento della decisione impugnata, indipendentemente dalle possibilità di successo nel merito (DTF 135 I 187 consid. 2.2 e rinvii). Il diritto di essere sentiti ancorato nell'art. 29 cpv. 2 Cost. comprende fra l'altro l'obbligo per l'autorità di motivare le proprie decisioni. Tale obbligo ha lo scopo, da un lato, di porre la persona interessata nelle condizioni di afferrare le ragioni poste a fondamento della decisione, di rendersi conto della portata del provvedimento e di poterlo impugnare con cognizione di causa e, dall'altro, di

permettere all'autorità di ricorso di esaminare la fondatezza della decisione medesima. Ciò non significa tuttavia che l'autorità sia tenuta a pronunciarsi in modo esplicito ed esaustivo su tutte le argomentazioni addotte; essa può occuparsi delle sole circostanze rilevanti per il giudizio, atte a influire sulla decisione (cfr. la sentenza del TF 2C_484/2009 del 30 settembre 2010 consid.

E. 2.1

Come ricordato, RI 1 è stato assunto dalla _____ SA dal 4 maggio 2009, quale geografo responsabile di progetti. In quel momento, presidente e vicepresidente della società erano, rispettivamente, l'ing. _____ e l'ing. _____. L'ing. _____ sarebbe poi diventato amministratore unico nel 2013, con l'uscita dell'ing. _____. Nel 2014 la _____ SA di _____ deteneva l'intero capitale azionario della _____ SA, costituito da 102 azioni al portatore del valore nominale di fr. 1'000.– cadauna. Le azioni della _____ SA erano a loro volta detenute dall'ing. _____. Il 19 dicembre 2014 sono stati sottoscritti due contratti fra la _____ SA e RI 1. Con il primo, la _____ SA ha venduto al ricorrente 11 azioni della _____ SA, al prezzo di fr. 11'400.– ciascuna. Con il secondo, è stato perfezionato un patto di sindacato, con cui sono state concordate limitazioni nella cedibilità delle azioni della _____ SA. Poco dopo, l'11 febbraio 2015, l'ing. _____ è divenuto presidente del consiglio di amministrazione della _____ SA, mentre RI 1 è entrato come membro.

E. 2.2

con rinvii). La decisione impugnata indica le basi legali applicate ed espone sommariamente le argomentazioni su cui si è fondata l'autorità di tassazione per giustificare l'assoggettamento all'imposta del reddito contestato. La motivazione ha del resto consentito agli insorgenti di impugnare la decisione con cognizione di causa. Un aspetto su cui la motivazione della decisione è particolarmente laconica è la stima del valore venale della partecipazione, su cui peraltro anche i reclamanti non avevano proposto censure particolari. Non mette conto di stabilire se la carenza di motivazione sia tale da comportare una violazione dell'art. 29 cpv. 2 Cost., alla luce del fatto che, come risulta dalle considerazioni che seguono, la decisione impugnata deve comunque essere annullata.

E. 2.3

In primo luogo, devono essere esaminate le censure che si riferiscono alla pretesa violazione del diritto di essere sentito. Il diritto di essere sentito di cui all'art. 29 cpv.

E. 2.4

I ricorrenti chiedono poi a questa Corte l'audizione di alcuni testimoni. Secondo costante giurisprudenza del Tribunale federale, il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., comprende tra l'altro il diritto per la parte interessata di offrire mezzi di prova su punti rilevanti e di esigerne l'assunzione, di partecipare alla stessa e di potersi esprimere sulle relative risultanze nella misura in cui possano influire sulla decisione. Il diritto di far amministrare delle prove presuppone tuttavia che il fatto da provare sia pertinente, che il mezzo di prova proposto sia necessario per constatare questo fatto e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. D'altra parte, quand'anche la prova offerta risulti di per sé lecita, tale garanzia costituzionale non impedisce all'autorità di porre un termine all'istruttoria, allorché le prove assunte le hanno permesso di formarsi una propria convinzione e, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove richieste, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua

opinione (cfr. sentenza 2C_578/2014 e 2C_579/2014 del 10 novembre 2014 consid. 3.2 con rinvii). Per quanto riguarda le imposte in discussione, il diritto ad offrire prove pertinenti e ad ottenerne l'assunzione è inoltre ribadito dall'art. 115 in relazione con l'art. 142 LIFD e dall'art. 188 in relazione con l'art. 228 LT. Nel caso in esame, si può escludere che l'audizione dei testimoni indicati dagli insorgenti possa condurre questa Corte a modificare la sua opinione. Nessuno dubita infatti che i professionisti, interpellati da RI 1 durante le trattative con la venditrice delle azioni, lo abbiano consigliato in merito alla formulazione del contratto, attirando anche la sua attenzione sul fatto che vi erano clausole "piuttosto a favore del venditore". Non si vede tuttavia come il semplice intervento di questi consulenti possa indurre a concludere che il ricorrente non abbia beneficiato di un reddito del lavoro, acquistando le azioni ad un prezzo di favore. Neppure la testimonianza dell'ing. _____ potrebbe risultare determinante, trattandosi sostanzialmente del venditore delle azioni litigiose.

E. 3

Se però si prendesse in considerazione il valore di reddito calcolato secondo il modello 1, cioè escludendo il risultato del 2012, il valore dell'impresa sarebbe ben diverso: $306'041 + (2'075'466 \times 2) = 1'485'657$

E. 3.1

Come anticipato, secondo la giurisprudenza, nella nozione di reddito dell'attività lucrativa dipendente non rientra solo la controprestazione pattuita contrattualmente in senso stretto, ma ogni prestazione ricevuta dal contribuente, che presenta con la sua attività una relazione economica tale da far apparire la prestazione come la conseguenza dell'attività e da far ritenere che il contribuente percepisca la prestazione in considerazione della sua attività (v. supra, consid. 1.2). Vi può essere pertanto reddito del lavoro anche laddove una persona acquisti azioni ad un prezzo di favore. Ora, il presupposto è chiaramente che il prezzo di acquisto delle azioni, da parte di un lavoratore dipendente, sia inferiore rispetto al valore venale delle stesse. Deve essere dapprima verificato il valore venale delle azioni cedute.

E. 3.2

L'autorità di tassazione ha proceduto alla stima della partecipazione, acquistata da RI 1 nella _____ SA, applicando il cosiddetto metodo pratico, cioè quello previsto dalla circolare n. 28 della Conferenza svizzera delle imposte (che raggruppa le amministrazioni fiscali cantonali e l'Amministrazione federale delle contribuzioni), che contiene le istruzioni riguardo alla stima dei titoli non quotati in vista dell'imposta sulla sostanza. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, queste istruzioni prendono in considerazione gli elementi determinanti per la valutazione dei titoli non quotati e sono appropriate per stimare le società in vista dell'imposizione dei loro azionisti (cfr. p. es. la sentenza 2C_1173/2016 del 22 maggio 2017 consid. 3.2 con riferimenti).

E. 3.3

Secondo la cifra 7 della Circolare 28 della Conferenza svizzera delle imposte, i conti annuali servono come base per stabilire il valore di reddito. Per determinare tale valore, sono a disposizione due modelli: · modello 1: i conti annuali (n) e (n-1) servono da base per il calcolo; · modello 2: i conti annuali (n), (n-1) e (n-2) servono da base per il calcolo. Ogni Cantone sceglie uno dei due modelli come standard cantonale. La società stimata ha il diritto di richiedere l'applicazione dell'altro modello presso il Cantone competente per la stima. La società rimane poi legata al modello scelto per i cinque anni seguenti. Nel

commentario alla Circolare (edizione 2014, consultabile sul sito internet <http://www.steuerkonferenz.ch>) in merito alla cifra 7, relativamente alla possibilità di scelta tra i due modelli di valutazione, viene indicato come la possibilità di optare per uno dei due modelli non debba avere come scopo quello di aumentare oppure di ridurre il valore venale da determinare. Per questa ragione, tale possibilità non è concessa ai detentori dei diritti di partecipazione. La società dovrebbe per contro essere in grado di scegliere costantemente il metodo di stima che si rivela essere il più appropriato alla sua situazione reale. Se la società non fa uso del suo diritto di scelta, si reputa che la stessa abbia optato per il modello standard del Cantone di sede. Il detentore della totalità dei diritti di partecipazione non dispone di per sé di alcun diritto di scelta in relazione al modello di stima, fintantoché non riesce a stabilire che il modello utilizzato conduce ad un valore venale oggettivamente insostenibile. Se il detentore riesce ad apportarne la prova, il metodo di stima può essere rivisto, con la collaborazione della società, secondo la cifra 5 della Circolare, che disciplina i rapporti fra i rappresentanti della società e l'autorità fiscale. Il Canton Ticino ha adottato come standard cantonale il modello 1 (v. Commentario alla Circolare n. 28, versione 2014, p. 11; v. anche Bortolotto/Bernardoni , La valutazione dei titoli per l'imposta cantonale – Analisi della Circolare n. 28 della Conferenza svizzera delle imposte, in NF 2017, p. 206). La cifra 8 della Circolare n. 28 prevede che il valore di reddito si ottenga capitalizzando l'utile netto degli esercizi determinanti aumentato oppure diminuito delle riprese oppure dalle deduzioni menzionate alla cifra 9. Nel modello 1 l'utile netto dell'ultimo esercizio (n) è preso in considerazione due volte. Nel modello 2, gli utili netti di ciascuno dei tre esercizi (n, n - 1 e n - 2) sono presi in considerazione un'unica volta.

E. 3.4

Tornando al caso in esame, il valore di reddito della _____ SA è stato determinato dall'autorità fiscale prendendo in considerazione una sola volta l'utile netto degli ultimi tre esercizi: esercizio risultato 2012 503'162 2013 258'074 2014 104'453 Il calcolo che ne risulta è il seguente: $503'162 + 258'074 + 104'453 = 288'563$

E. 3.5

C'è un altro aspetto del calcolo intrapreso dall'autorità fiscale che merita un approfondimento. Una volta stabiliti il valore di reddito (fr. 3'847'506.-) e il valore di sostanza (fr. 306'041.-) della società, l'Ufficio di tassazione ha definito il valore delle azioni, procedendo alla ponderazione dei due valori citati: $306'041 + 3'847'506 = 2'076'773$
2 Secondo la cifra 34 delle Istruzioni della Conferenza svizzera delle imposte, il valore dell'impresa risulta dalla media ponderata tra il valore di reddito raddoppiato, da una parte, e il valore di sostanza determinato secondo il principio di continuazione dell'esercizio, dall'altra, in base alla seguente formula: $\text{valore dell'impresa} = 2 \times \text{Valore di reddito} + \text{Valore di sostanza}$

E. 3.6

Non è chiaro per quale ragione l'Ufficio di tassazione abbia adottato un metodo di valutazione che si discosta da quello indicato dalle Istruzioni della Conferenza svizzera delle imposte. Nel calcolo reperibile agli atti, quello applicato viene qualificato come "metodo pratico". Con questa denominazione viene tuttavia definito proprio il metodo stabilito dalla Circolare n. 28 della Conferenza svizzera delle imposte (in tedesco "Praktikermethode" , cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale 2C_1168/2013 del 30 giugno 2014 consid. 3.5; in francese "méthode des praticiens" , cfr. p. es. la sentenza

2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 1.2; v. anche Bortolotto/Bernardoni , op. cit., p. 206). Come si vede, a dipendenza del metodo di valutazione adottato, il valore delle azioni che sono state acquistate dal ricorrente varia in misura anche rilevante: · secondo il metodo adottato dall'autorità di tassazione, il loro valore venale ammonta a fr. 223'965.-; · adottando il metodo standard scelto dal Canton Ticino (solo risultati del 2013 e del 2014), con la ponderazione doppia del valore di reddito, il valore venale ammonterebbe a fr. 160'218.-; · adottando poi il metodo standard scelto dal Canton Ticino, con la ponderazione singola del valore di reddito, come nel calcolo dell'Ufficio di tassazione, il valore scenderebbe addirittura a fr. 128'414.-. L'ampia forbice che ne risulta dipende, come già anticipato, sia dall'inclusione del risultato superiore dell'esercizio 2012 sia dalla ponderazione singola o doppia del valore di reddito. Di fronte ad una tale incertezza circa il valore della partecipazione acquistata dall'insorgente, non vi sono le condizioni perché questa Corte possa pronunciarsi in merito all'esistenza di una vendita di favore e, di riflesso, di un reddito dell'attività lucrativa dipendente. Il valore inferiore fra quelli appena indicati è infatti praticamente uguale al prezzo pattuito fra le parti contraenti (fr. 125'676.-). È chiaro che, se non viene dimostrata l'esistenza di una vendita ad un prezzo di favore, non può entrare in considerazione una prestazione al dipendente in relazione al rapporto di lavoro. Per questa ragione, non devono essere esaminate le altre condizioni da cui dipende la qualifica di integrazione dello stipendio delle prestazioni ottenute dal dipendente.

E. 4

La decisione impugnata è conseguentemente annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché proceda a una nuova stima del valore venale della partecipazione acquistata da RI 1, illustrando i criteri di valutazione adottati e le ragioni per cui sono stati scelti. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Non si attribuiscono ripetibili ai ricorrenti, non rappresentati. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 26 maggio 2016 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il present Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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