

TI_GERICHTE 80.2016.66 vom 23. Februar 2016

TI Tribunale d'appello, 2016-02-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.66

FR: TI_GERICHTE 80.2016.66 du 23 février 2016

IT: TI_GERICHTE 80.2016.66 del 23 febbraio 2016

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: responsabilità solidale del liquidatore, liquidazione di fatto, cessione del goodwill, estensione della responsabilità solidale

Erwägungen

E. 1.1

Giusta gli art. 55 LIFD e 64 LT, in caso di cessazione dell'assoggettamento di una persona giuridica, le persone incaricate della sua amministrazione e liquidazione rispondono solidalmente per le imposte dovute da detta persona giuridica fino a concorrenza del ricavo della liquidazione oppure, nel caso in cui la persona giuridica trasferisce all'estero la sede o l'amministrazione effettiva, fino a concorrenza della sostanza netta della persona giuridica. Tale responsabilità decade se dette persone provano di aver usato la diligenza richiesta dalle circostanze. La disciplina prevista dagli art. 55 LIFD e 64 LT ha come principale scopo quello di indurre gli organi di una persona giuridica in liquidazione a soddisfare tempestivamente le obbligazioni fiscali. Le disposizioni in discussione non istituiscono un'obbligazione fiscale solidale ("Steuersolidarität"), ma creano una semplice responsabilità solidale ("solidarische Mithaftung"): il liquidatore non è partecipe del rapporto giuridico che vincola la società allo Stato dal profilo fiscale, ma diviene invece responsabile del pagamento dell'imposta, accanto alla società contribuente, quando i presupposti degli art. 55 LIFD e 64 LT sono adempiuti (Béguin/Stoyanov, La créance d'impôt, in: OREF, Les procédures en droit fiscal, 2^a ediz., Berna/Stoccarda/Vienna 2005, p. 823).

E. 1.2

Liquidatori ai sensi degli art. 55 LIFD e 64 LT sono sia le persone chiamate a questo compito da una disposizione legale o statutaria, sia coloro che, di fatto, liquidano la società. Per quanto più di interesse in questa sede, il Tribunale federale ha già avuto modo di precisare che anche gli organi in senso formale, come i membri del consiglio di amministrazione, sono generalmente da considerarsi quali liquidatori con responsabilità solidale per il pagamento delle imposte arretrate (DTF 115 Ib 283; ASA 47 p. 552; v. anche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^a ediz., Zurigo 2016, n. 12 ad art. 55 LIFD, p. 848; Paschoud/gani, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^a ediz., Basilea 2017, n. 11 ad art. 55 LIFD, p. 997).

E. 1.3

La responsabilità solidale decade solo se il liquidatore comprova di aver adempiuto i suoi obblighi secondo scienza e coscienza, usando la diligenza richiesta dalle circostanze. Su questo punto, la legge istituisce quindi un'eccezione e conferisce al liquidatore la possibilità di fornire a suo discarico una prova liberatoria. A differenza di quanto disposto dall'art. 15

cpv. 2 LIP, che impone al liquidatore di fare tutto quanto ci si può attendere da lui non solo per stabilire l'estensione dell'obbligo fiscale, ma anche per giungere al suo adempimento, nell'ambito degli art. 55 LIFD e 64 LT la prova liberatoria sottostà alle condizioni ed esigenze meno severe stabilite dal diritto civile, ed in particolare dagli art. 55 cpv. 1 e 56 cpv. 1 CO (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter , op. cit., n. 18 ad art. 55 LIFD, p. 848 s.; Müller , Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Berna 1999, p. 158). A tale riguardo sono quindi determinanti, nell'ambito della valutazione della prova liberatoria ex art. 55 cpv. 1 LIFD, i principi civilistici inerenti alla diligenza richiesta dalle circostanze, di cui all'art. 55 CO e relativa giurisprudenza (Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 9 ad art. 55 LIFD, p. 1101).

E. 2.1

Come accennato in narrativa, nella fattispecie la ricorrente è stata chiamata a rispondere solidalmente delle imposte dovute dalla _____ Sagl in liquidazione, sul presupposto che quest'ultima società sia stata liquidata di fatto nel corso del periodo fiscale 2007, quando ha ceduto il goodwill ad un'altra società.

E. 2.2

Secondo giurisprudenza costante, vi è una liquidazione non solo quando la società viene formalmente sciolta conformemente alle disposizioni del codice delle obbligazioni, ma anche quando viene liquidata di fatto, mediante rinuncia ai suoi attivi. Una società viene liquidata di fatto, se i suoi attivi vengono ceduti o realizzati e il ricavo non viene reinvestito bensì ripartito. Ciò si verifica non solo quando alla società vengono sottratti tutti i suoi attivi ma anche quando le vengono lasciati alcuni attivi (p. es. averi bancari, mezzi liquidi, crediti contabili nei confronti dei suoi azionisti ecc.), ma viene comunque privata della sua sostanza economica (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 14 settembre 2016 n. 2C_472/2015 consid. 3.3.1 con riferimenti).

E. 2.3

Nella tassazione del periodo fiscale 2007, l'UTPG ha imposto il valore della cessione del goodwill da parte della _____ Sagl alla _____ Sagl, attribuendole un valore di fr. 200'000.–. In seguito al reclamo della società contribuente, il 4 luglio 2012 si è tenuta un'udienza dinanzi all'autorità fiscale, al termine della quale è stato sottoscritto un verbale nel quale si legge in particolare quanto segue: La contribuente è stata sentita in data odierna in merito ai reclami interposti in data 31 maggio 2012 contro le notifiche di tassazione IC/IFD 2007 e 2008. La contribuente ha ampiamente ribadito quanto già esposto nell'istanza di reclamo. Per contro l'Autorità fiscale espone i motivi che hanno portato all'imposizione del goodwill e ritiene ancora che vi sia stato un passaggio di attività dalla contribuente alla società _____ SAGL. Alla contribuente sono state spiegate le calcolazioni che sono alla base delle riprese effettuate. Inoltre il rappresentante ha potuto prendere visione delle valutazioni e relative calcolazioni. In particolare la contribuente prende atto che il valore di CHF 200'000 esposto dall'Autorità fiscale in sede di tassazione IC/IFD 2007 è stato determinato secondo il metodo per la valutazione dei titoli non quotati descritto nella circolare 28 della Conferenza Fiscale Svizzera e che questo importo rappresenta un valore prudenziale, inferiore al risultato delle valutazioni stesse, che già contemplano – a titolo prudenziale – dei fattori di riduzione per rischi. La contribuente prende atto che qualora l'Autorità fiscale dovesse emettere la decisione su reclamo potrà

avvalersi della reformatio in peius e rivedere l'importo di tale prestazione anche a svantaggio della contribuente fino al valore massimo di valutazione di CHF 509'814, ai sensi degli artt. 208 LT e 135 LIFD, senza ulteriore preavviso alla contribuente. In via transattiva, tenuto conto delle spiegazioni e della documentazione parzialmente fornita, viene quantificato di comune accordo un goodwill di fr. 50'000 da esporre alla contribuente nell'anno 2007 alle seguenti condizioni cumulative: Ø che venga effettuato entro e non oltre il 31 luglio 2012 un versamento anticipato delle imposte dovute per IC/IFD 2007 dalla contribuente (le polizze di versamento per IC e IFD 2007 verranno inviate al rappresentante scaduto il termine del 15 luglio 2012, di cui più sotto. La contribuente si impegna a effettuare il versamento del dovuto per l'imposta comunale entro il 31 luglio 2012); Ø il goodwill di fr. 50'000, unitamente ai vantaggi di fr. 50'000, per un totale complessivo di fr. 100'000, vengono esposti nella partita fiscale dei coniugi _____ e RI 1 per l'anno 2007, i quali – per definizione di legge e mediante firma del presente verbale – rispondono solidalmente per il pagamento delle imposte. I coniugi con la controfirma del presente verbale accettano questi importi nella loro tassazione personale. Ø La società _____ SAGL rinuncia alla riattivazione nel bilancio civilistico e in quello fiscale dell'importo tassato a titolo di goodwill presso la _____ SAGL in liquidazione. Per questi ultimi due motivi esposti il presente verbale è firmato anche dai coniugi _____, già soci di _____ SAGL in liquidazione.

E. 2.4

Come emerge dalla decisione impugnata e dagli atti relativi alla tassazione della _____ Sagl in liquidazione, l'attività di quest'ultima è stata effettivamente trasferita ad un'altra società, la _____ Sagl, costituita il 21 dicembre 2007 con un capitale sociale di fr. 20'000.–, sottoscritto per metà ciascuno da RI 1 e dal marito _____. Dal verbale di audizione già menzionato si evince che, proprio nel corso del periodo fiscale 2007, si è verificata la cessione del goodwill dalla prima alla seconda società. Gli effetti sono evidenti alla luce del semplice confronto della cifra d'affari prima e dopo tale trasferimento: il fatturato è passato da fr. 641'982.65 (2007) a fr. 92'685.60 (2008). Ma anche gli eventi successivi conducono incontrovertibilmente a ritenere che nel 2007 si sia verificata una liquidazione di fatto della società. Dal periodo fiscale 2009 in poi la _____ Sagl non ha più presentato né la dichiarazione d'imposta né i conti. Proprio nel 2009, _____ e _____ hanno venduto la società a _____, che poco dopo l'ha messa in liquidazione. Del resto, sottoscrivendo il verbale di audizione del 4 luglio 2012, l'insorgente ha riconosciuto l'avvenuto passaggio di attività da una società all'altra ed il vantaggio conseguito con la cessione del goodwill. Nel corso del periodo fiscale 2007 si è pertanto verificata la liquidazione di fatto della _____ Sagl.

E. 2.5

La ricorrente è stata socia e gerente con firma individuale della _____ Sagl fino al 3 luglio 2009, quando la società è stata ceduta a _____. Quale liquidatrice di fatto, insieme al marito _____ (da cui è separata dal 2011), è responsabile solidale delle imposte dovute dalla società stessa. Che la ricorrente non abbia partecipato, dal momento della cessione delle quote sociali, all'amministrazione della _____ Sagl, come sottolineato nel ricorso, è del tutto irrilevante, alla luce della circostanza che la liquidazione di fatto è avvenuta quando lei e il marito erano soci e gerenti. In questa prospettiva, è pure ininfluenza il fatto che, "a far data dal 30.09.2013 non ha avuto alcun accesso ai dati della _____ Sagl anche se socia e gerente", per il fatto che l'ex marito _____ non le

avrebbe consentito di partecipare all'amministrazione di questa società. In discussione è infatti la responsabilità solidale dell'insorgente non per i debiti fiscali della _____ Sagl bensì per quelli della _____ Sagl in liquidazione. Per le stesse ragioni, non meritano approfondimento le ulteriori considerazioni proposte nel ricorso, in merito alla situazione professionale dell'ex marito, che sarebbe ora alle dipendenze di un'altra società (_____SA), la quale lo avrebbe "prestato" alla _____ Sagl, concretizzando un "nuovo ed ennesimo trapasso di goodwill". Se fosse confermata la tesi della ricorrente, potrebbe tutt'al più essersi verificata una ulteriore liquidazione di fatto, della _____ Sagl, che potrebbe avere conseguenze fiscali per quest'ultima società e, eventualmente, per i suoi liquidatori.

E. 2.6

Contrariamente a quanto sostenuto nel ricorso, dal tenore della decisione impugnata non risulta che l'UTPG, "basandosi sul fatto che la [ricorrente] ha firmato un accordo nel quale si definivano le tassazioni della _____ Sagl in liquidazione" abbia ritenuto che la stessa si sia dichiarata "implicitamente" solidalmente responsabile. La responsabilità solidale, come già indicato, è prevista dalla legge e non potrebbe pertanto in nessun caso discendere da un accordo più o meno implicito con l'autorità fiscale.

E. 2.7

La ricorrente contesta poi l'affermazione dell'autorità di tassazione, secondo cui, avendo preso parte all'accordo del 4 luglio 2012 che ha definito le tassazioni 2007 e 2008, ella avrebbe continuato ad agire quale amministratore di fatto della _____ Sagl. A suo avviso, il tenore del verbale non consentirebbe di giungere a questa conclusione, per il fatto che la sua firma non avrebbe "nulla a che fare con la partecipazione all'amministrazione della _____ Sagl in liquidazione, tanto è vero che non ha partecipato alle trattative per la soluzione del reclamo su tassazioni 2007 e 2008". La contestata argomentazione dell'UTPG sembra finalizzata a giustificare l'estensione della responsabilità solidale anche ai periodi fiscali successivi alla cessione della società da parte della ricorrente e dell'ex marito. Infatti, nella decisione impugnata sono considerati anche i debiti d'imposta dei periodi 2009, 2010, 2011 e 2012. Se da una parte la responsabilità degli amministratori potenzialmente si estende anche a periodi fiscali diversi da quelli in cui essi hanno occupato concretamente la carica, come ad esempio è il caso per rapporto a oneri fiscali insorti prima dell'assunzione della stessa (Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 5 ad art. 55 LIFD, p. 1100; Paschoud/Gani, op. cit., n. 13 ad art. 55 LIFD, p. 998 s.), nella fattispecie l'autorità fiscale vorrebbe tuttavia rendere responsabile la ricorrente per debiti fiscali successivi alla cessione, da parte sua, delle quote sociali e alla sua conseguente rinuncia ad ogni carica in seno alla società. Certo, non si può escludere che l'insorgente abbia ancora esercitato di fatto delle funzioni amministrative, ma ciò non può essere comprovato con il semplice riferimento alla sottoscrizione del più volte evocato verbale di audizione. In effetti, l'accordo transattivo intervenuto il 4 luglio 2012 con l'UTPG ha sì coinvolto anche i coniugi RI 1 e _____, ma contiene anche la seguente precisazione: Per questi ultimi due motivi esposti il presente verbale è firmato anche dai coniugi _____, già soci di _____ SAGL in liquidazione e attualmente soci di _____ SAGL. Con questa frase, si è voluto indicare che il verbale è stato da loro firmato in quanto il controverso goodwill di fr. 50'000.– sarebbe stato esposto anche nella loro partita fiscale personale e per il fatto che la società _____ Sagl si impegnava a rinunciare "alla riattivazione nel

bilancio civilistico e in quello fiscale dell'importo tassato a titolo di goodwill presso la _____ SAGL in liquidazione". Poiché la _____ Sagl in liquidazione era in quel momento gestita dal nuovo socio _____ ed è stata rappresentata, nella stessa udienza, dall'avv. _____, non vi sono elementi sufficienti per concludere che la ricorrente fosse ancora coinvolta nell'amministrazione della società in questione. Ne consegue che la responsabilità solidale della ricorrente non può essere estesa alle imposte dei periodi fiscali dal 2009 in avanti.

E. 2.8

Accertata la responsabilità solidale dell'ex gerente sino al periodo fiscale 2008, occorre ora stabilire la misura di tale responsabilità, tenuto conto del fatto che gli articoli 55 cpv. 1 LIFD e 64 cpv. 1 LT ne limitano l'estensione al ricavo della liquidazione. A tale riguardo, si rileva che il Tribunale Federale ha ritenuto che per la concreta definizione del limite della responsabilità ex art. 55 cpv. 1 LIFD, può essere fatto riferimento alla giurisprudenza sviluppata in merito all'art. 15 cpv. 1 LIP in caso di liquidazione di fatto di una società. Oltre all'identico tenore letterale per rapporto alla limitazione della responsabilità solidale al ricavo della liquidazione, entrambe le norme perseguono lo scopo di assicurare che i liquidatori si adoperino per la copertura degli oneri fiscali da parte della società. Questo anche nei casi in cui si proceda a ridurre anzitempo il sostrato economico della stessa con atti di disposizione atti a generare, oltre che una liquidazione di fatto, anche perdite fiscali dal profilo dell'imposta federale diretta (sentenza del Tribunale federale del 14 settembre 2016 n. 2C_472/2015 consid. 3.3.2 con riferimenti). Nell'ambito di una liquidazione, il ricavo consiste nel patrimonio della società, dedotti i costi di liquidazione ed i debiti. Dati normalmente ricavabili dal bilancio di liquidazione, che tuttavia di regola non è disponibile in liquidazioni di fatto. In tali casi occorre quindi basarsi sull'ultimo bilancio, inoltrato alle Autorità fiscali prima della liquidazione di fatto, e procedere per il rimanente ad una valutazione degli elementi rilevanti per determinare il ricavo della liquidazione di fatto (sentenza del Tribunale federale del 14 settembre 2016 n. 2C_472/2015 consid. 3.3.4.2 con riferimenti). Nella presente fattispecie la liquidazione di fatto della società è avvenuta nell'anno fiscale 2007 con la cessione del proprio goodwill. La società, nei propri bilanci fiscali 2006 e 2007, ha indicato quali attivi il solo capitale sociale di fr. 20'000.– nonché perdite riportate di fr. 184'671.– al 31.12.2007. Nel citato verbale di audizione del 4 luglio 2012, le Autorità fiscali, la società ed i relativi soci hanno quindi individuato nel goodwill un attivo da considerare nell'ambito della quantificazione dei vantaggi percepiti dai soci in sede di liquidazione. Tale valore è stato fissato prudenzialmente in fr. 50'000.–. Oltre al goodwill la società ed i soci hanno inoltre contestualmente concordato con l'UTPG una ripresa di fr. 50'000.– quali vantaggi per l'anno 2007 e di fr. 34'018.– per l'anno fiscale 2008. Nel calcolo del ricavo di liquidazione, oltre al goodwill in parola, devono essere quindi considerati anche le prestazioni valutabili in denaro, concesse ai soci e riprese per i periodi fiscali 2007 e 2008 (sentenza del Tribunale federale del 14 settembre 2016 n. 2C_472/2015 consid. 3.3.4), attivi che sarebbero stati a disposizione della società qualora non fossero stati trasferiti ai soci sotto forma di vantaggi mascherati. L'utile conseguito con la liquidazione di fatto, intervenuta nel corso del 2007, è pertanto di fr 138'018.–.

E. 3

Il ricorso è pertanto parzialmente accolto, nel senso che la responsabilità solidale della ricorrente è limitata alle imposte della _____ Sagl in liquidazione dei periodi fiscali fino al 2008 e comunque fino a concorrenza del ricavo della liquidazione di fatto

intervenuta nel 2007. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono solo parzialmente a carico della ricorrente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 23 febbraio 2016 è riformata nel senso che la responsabilità solidale della ricorrente è limitata alle imposte della _____ Sagl in liquidazione dei periodi fiscali fino al 2008 e comunque fino a concorrenza del ricavo della liquidazione di fatto intervenuta nel 2007. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi _____ fr. 100.– per un totale di _____ fr. 1'100.– sono a carico della ricorrente nella misura di un mezzo (fr. 550.–). 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: -; -; -. 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.