

TI_GERICHTE 80.2019.150 vom 27. März 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-03-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.150

FR: TI_GERICHTE 80.2019.150 du 27 mars 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.150 del 27 marzo 2019

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa dipendente: acquisto a titolo gratuito delle azioni della società datrice di lavoro, valore venale corrispondente al valore fiscale della partecipazione

Erwägungen

E. 1

Il ricorso verte sull'imposizione della prestazione valutabile in denaro proveniente dall'acquisizione gratuita della partecipazione nella _____ SA da parte del contribuente. L'autorità di tassazione ha ritenuto che l'acquisizione del pacchetto azionario da parte del ricorrente fosse da trattare quale prestazione valutabile in denaro ed ha aggiunto al reddito dell'attività lucrativa dipendente principale del ricorrente fr. 115'000.-, ovvero il valore delle azioni al 31.12.2012, stabilito dall'autorità fiscale del Cantone dei Grigioni. Inoltre, per il calcolo dell'imposta cantonale sulla sostanza, l'UT ha aggiunto l'importo di fr. 118'500.- quali "titoli e capitali", rettificando il valore imponibile di tutte le partecipazioni detenute dai contribuenti. In particolare, il valore delle azioni della _____ SA era stato stabilito in fr. 90'000.-. Secondo il ricorrente, tuttavia, il reddito e la sostanza derivanti dalla cessione gratuita delle azioni da parte di _____ (azionista unico) non dovrebbero essere imposti.

E. 2.1

Per quanto concerne il calcolo dell'imposta sulla sostanza, sebbene l'autorità fiscale abbia elevato il valore delle azioni della _____ SA al 31.12.2013 a fr. 90'000.■, il debito d'imposta ammonta comunque a fr. 0.■.

E. 2.2

con riferimenti a giurisprudenza e dottrina). Nella misura in cui concerne l'imposta cantonale sulla sostanza, il ricorso è irricevibile.

E. 2.3

Ne consegue che il contribuente non ha alcun interesse attuale degno di tutela ad ottenere una decisione giudiziaria, come già non ne aveva alcuno ad ottenere una decisione su reclamo (cfr. anche la sentenza del Tribunale federale 2C_233/2017 consid.

E. 3.1

Secondo gli articoli 16 LIFD e 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, 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). Le eccezioni, in un sistema caratterizzato da un’imposta generale sul reddito, devono essere interpretate restrittivamente (sentenza TF 2C_32/2020 dell’8 giugno 2020 consid. 3.2). Nell’elenco delle stesse rientra l’incremento patrimoniale derivante da eredità, legato, donazione o liquidazione del regime matrimoniale (art. 24 lett. a LIFD; art. 7 cpv. 4 lett. c LAID; art. 23 lett. a LT).

E. 3.2

Per gli articoli 17 cpv. 1 LIFD e 16 cpv. 1 LT, sono imponibili 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. 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 TF 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. 3.3

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. 3.4

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. 4.1

Venendo al caso in esame, per stabilire se il ricorrente, attraverso l'acquisizione gratuita dell'intero pacchetto azionario della _____ SA dall'azionista unico _____, avvenuta il 25 gennaio 2013, abbia beneficiato di una donazione oppure di una prestazione valutabile in denaro, si deve verificare anzitutto se i diritti di partecipazione gli siano stati ceduti in relazione ad un rapporto di lavoro che lo lega alla società ceduta.

E. 4.2

Come già ricordato, alla fine del periodo fiscale 2012, azionista unico della _____ SA era _____, amico e socio in affari del ricorrente. Le azioni gli erano state vendute dallo stesso ricorrente nel settembre 2012 per il prezzo pattuito di fr. 15'000.■. Non è dato sapere se tale prezzo sia stato effettivamente pagato oppure se sia stato compensato con la cessione del pacchetto azionario di un'altra società, la _____ SA, avvenuto tra le parti il medesimo giorno. Nella definizione del prezzo di vendita di quest'ultima, il contratto stipulato tra le parti si contraddice: nel preambolo sono pattuiti fr. 10'000.- mentre nel capitolo dedicato al prezzo si legge fr. 15'000.- da pagarsi a contanti. In una lettera del 20 dicembre 2012, _____ anticipava al ricorrente la volontà di ritornargli la _____ SA (" Sie gehörte immer Dir und du hast das Recht sie wieder zu bekommen ") quale compensazione dei prestiti da lui ricevuti (" fast 24.000,00 Sfr "). La cessione delle partecipazioni avveniva gratuitamente (" die Übergabe erfolgt Unentgeltlich ") in data 25 gennaio 2013, come pattuito (" wie zwischen uns schon vereinbart ") e quale controprestazione per il lavoro svolto (" als Gegenleistung für deine Arbeit, welche du für mich erledigt hast "). Il contribuente avrebbe accettato di rilevare la società in quanto " dipendente " ed " anche per un fatto di continuità nei rapporti con la clientela [e] nei contratti con le assicurazioni/AVS/AI etc " (cfr. lettera del 22 febbraio 2019 all'UT).

E. 4.3

Per quanto concerne i rapporti fra la società e il ricorrente, le sole indicazioni reperibili negli atti trasmessi dall'UT alla Camera di diritto tributario sono due comunicazioni di prestazioni valutabili in denaro erogate dalla _____ SA, una relativa al ricorrente e l'altra relativa alla moglie. Tuttavia, le distribuzioni dissimulate di utili per il ricorrente concernono l'anno fiscale 2013, quando l'insorgente deteneva l'intero pacchetto azionario della società. Le prestazioni in favore della moglie, invece, si riferiscono ai periodi 2011 e 2012. Si tratta di " stipendio/salario, ecc. " versato dalla _____ SA alla moglie del ricorrente che, come attestato, non deteneva alcuna partecipazione al capitale azionario (v. Amministrazione imposte del Cantone dei Grigioni, comunicazioni del 30.06.2014 e del

04.05.2015).

E. 4.4

Per approfondire la questione, la Camera di diritto tributario ha chiesto assistenza amministrativa alle autorità fiscali e amministrative del Canton Grigioni, a norma dell'art. 39 LAID, per verificare se negli anni precedenti la cessione del pacchetto azionario, in particolare nei periodi fiscali 2011 e 2012, l'insorgente fosse dipendente della società che gli è stata poi ceduta. Al termine dell'istruttoria, la Camera di diritto tributario ha invitato i ricorrenti a volersi pronunciare sui risultati dell'inchiesta (art. 143 cpv. 1 LIFD; art. 230 cpv. 2 LT), senza esito. In base alle informazioni raccolte presso le assicurazioni sociali e l'Amministrazione fiscale del Cantone dei Grigioni, si può concludere che, prima del 25 gennaio 2013, sia il ricorrente sia la moglie erano alle dipendenze della _____ SA. Nei periodi fiscali 2011 e 2012, la moglie del ricorrente ricopriva la funzione di membro del Consiglio di amministrazione (v. Modulo 12, attestazione 2011 e 2012 relativa a prestazioni a favore di azionisti/soci, membri dell'amministrazione, della direzione e persone loro vicine inviate all'autorità fiscale del Cantone dei Grigioni il 24.01.2014 e il 3.11.2014). All'Istituto delle assicurazioni sociali del Cantone dei Grigioni avevano dichiarato di aver percepito, per il 2011, rispettivamente, fr. 95'618.■ il marito e fr. 34'845.■ la moglie, mentre, dal 1° gennaio al 2 dicembre 2012, rispettivamente fr. 13'841.56 il marito e fr. 7'030.08 la moglie (v. conteggio dei salari anni 2011 e 2012, presentati a SVA il 05.01.2012 e il 13.05.2012).

E. 4.5

Si può pertanto concludere che l'acquisizione gratuita dei diritti di partecipazione nella _____ SA da parte del ricorrente sia una diretta conseguenza dell'attività lavorativa svolta per quest'ultima. Esiste dunque un nesso causale sufficiente per ricondurre la prestazione dell'azionista unico al rapporto di lavoro che lega(va) il ricorrente alla società che gli è stata ceduta.

E. 5.1

Assodato pertanto che il ricorrente ha ricevuto le azioni in ragione della sua attività lucrativa per la _____ SA, resta da calcolare il vantaggio valutabile in denaro che ne deriva.

E. 5.2

Secondo gli articoli 17 b cpv. 1 seconda frase LIFD e 16 b cpv. 1 seconda frase LT, la prestazione imponibile corrisponde al valore venale della partecipazione diminuito di un eventuale prezzo d'acquisto. Nel diritto tributario, il valore venale è il valore oggettivo di mercato di un bene. Tale valore corrisponde al prezzo che si può presumibilmente ottenere vendendo il bene in normali relazioni d'affari, ossia il prezzo che un acquirente imparziale sarebbe di-spuesto a pagare in circostanze normali (sentenza TF 2C_1057/2018 del

E. 5.3

Secondo la cifra 2 capoverso 4 delle Istruzioni, il valore venale dei titoli non quotati per i quali non è nota la quotazione corri-sponde al valore intrinseco. In generale viene calcolato in base alle regole di valutazione previste dalle Istruzioni secondo il principio di continuità aziendale. Se tali titoli sono stati oggetto di un significativo trasferimento di proprietà tra terzi indipendenti, il valore venale corrisponde allora al prezzo di acquisto. Il riferimento al prezzo di acquisto è conforme alla giurisprudenza, secondo cui una stima basata su regole di

valutazione schematiche deve cedere il passo se il valore venale può essere ricavato con sufficiente certezza da transazioni effettive a prezzi che rappresentano il valore venale. Il valore delle azioni non quotate è determinato in particolare dagli utili passati e previsti, dalla redditività della società e da altri fattori quali il patrimonio della società, la liquidità della società e la stabilità dell'attività aziendale. Il valore venale delle azioni deve quindi essere generalmente determinato sulla base del valore di sostanza e del valore di reddito. Coerentemente con questi principi, le Istruzioni prevedono che il valore dell'impresa, determinante per stabilire il valore venale delle azioni di società commerciali, industriali e di servizi, deve essere stabilito, se non vi è stato un trasferimento di proprietà tra terzi indipendenti, secondo il cosiddetto metodo pratico, ponderando due volte il valore di reddito capitalizzato e una volta il valore di sostanza (Istruzioni, cifra 34 e seguenti). Il valore di reddito si ricava dall'utile netto degli esercizi presi in considerazione, che possono essere o due o tre a dipendenza del modello scelto (Istruzioni, cifra 35). La base per la determinazione del valore patrimoniale netto è il bilancio annuale, che tiene conto di tutte le attività e passività (punto 11 e seguenti). Per quanto concerne il valore di sostanza, ci si basa sui conti annuali, prendendo in considerazione attivi e passivi nella loro completezza (sentenza TF 2C_1057/2018 del 7 aprile 2020 consid. 4.2.2).

E. 5.4.1

Deve dapprima essere escluso che nella fattispecie possa essere considerato quale valore venale il prezzo pagato dallo stesso _____, il 1° settembre 2012, per acquistare la partecipazione poi ritornata al ricorrente. Il prezzo ottenuto in occasione di una cessione sostanziale tra terzi deve tuttavia essere preso in considerazione solo se consente di determinare un valore venale rappresentativo e plausibile della società, situazione che deve essere esaminata tenendo conto dell'insieme delle circostanze (sentenza TF 2C_954/2020 del 26 luglio 2021 consid. 5.4, con riferimento alla Circolare n. 28 capitolo A/2, cifra 5 e commentari della circolare). Ora, il 1° settembre 2012 fra il ricorrente e _____ sono stati sottoscritti due contratti: con uno il ricorrente ha venduto a _____ la partecipazione nella _____ SA (valore nominale fr. 50'000.-) al prezzo di fr. 15'000.■; con l'altro _____ ha venduto al ricorrente la partecipazione nella _____ SA (valore nominale fr. 100'000.-) al prezzo di fr. 10'000.-. Il fatto stesso che lo stesso giorno vi sia stata una vendita incrociata di partecipazioni fra le stesse parti e che il prezzo di vendita sia stato in entrambi i casi nettamente inferiore al valore nominale delle partecipazioni scambiate impone di concludere che il prezzo pattuito non si può considerare un valore venale rappresentativo e plausibile della società. Del resto, il 19 febbraio 2015, l'autorità di tassazione del Canton Grigioni, luogo di sede della _____ SA, ha attribuito alla società un valore venale al 31.12.2012 di fr. 2'300.■ per azione, applicando i criteri di stima previsti dalle Istruzioni della Conferenza svizzera delle imposte relative alla valutazione dei titoli non quotati ai fini dell'imposta sulla sostanza. Tale valutazione non è stata contestata dalla società, la sola eventualmente autorizzata a farlo, ed è pertanto passata in giudicato.

E. 5.4.2

Appurato che il valore venale stabilito nel contratto di vendita non può essere preso in considerazione per calcolare la prestazione imponibile, l'autorità di tassazione non poteva che basarsi sul valore fiscale stabilito ufficialmente, applicando i dettami della Circolare CSI n. 28, per il 31.12.2012, pari a fr. 115'000.■. La prassi istituita dalla Circolare AFC n. 37 prevede che se il valore stabilito sulla base della formula viene calcolato soltanto una

volta all'anno, esso può essere considerato come valore fiscale determinante unicamente se la consegna delle azioni di collaboratore avviene entro sei mesi dalla data della stima. In caso contrario occorre tener conto in maniera adeguata del valore stabilito sulla base della formula della prossima data di stima (p. 7). Nella fattispecie, l'autorità di tassazione si è fondata sulla stima del 31.12.2012 e la cessione della partecipazione è intervenuta il 25 gennaio 2013, cioè meno di un mese dopo.

E. 5.5.1

Per calcolare il vantaggio valutabile in denaro imponibile, resta ancora da determinare l'eventuale prezzo d'acquisto (articoli 17 b LIFD e 16 b LT). Nella fattispecie, la cessione è avvenuta gratuitamente, quale controprestazione per il lavoro prestato dal contribuente, ragione per cui l'UT ha considerato quale reddito dell'attività lucrativa dipendente l'intero valore di fr. 115'000.■. Nella lettera del 25 gennaio 2013, con cui gli restituisce le azioni, _____ afferma infatti di farlo «als Gegenleistung für deine Arbeit, welche du für mich erledigt hast, und vor allem für deine moralische Unterstützung».

E. 5.5.2

A questo proposito, il ricorrente avrebbe voluto che l'autorità di tassazione considerasse il fatto che _____ gli aveva ceduto le azioni della _____ SA per compensare i prestiti che gli aveva concesso nel corso degli anni, stimati attorno ai fr. 24'000.■, sulla base di un'affermazione contenuta nella lettera inviata gli da _____ il 20 dicembre 2012 (“Ich habe mal um den Daumen gerechnet was du alles in diesen Jahren für mich aufgekomen bist. Falls ich nicht falsch liege fast 24.000,00 Sfr”). Sulla base di quanto prodotto dal ricorrente, tuttavia, non è possibile comprovare l'esistenza di tale prestito. Il contribuente stesso riconosce, nel ricorso, di aver “omesso, reputando forse erroneamente, essendo in buona fede e agendo da amico di _____, non iscrivere come prestito quanto consegnato in questi anni”. L'esistenza del prestito nei confronti di _____ è un elemento atto a ridurre il valore della prestazione imponibile e, conseguentemente, il debito dei ricorrenti nei confronti dell'erario. Spettava quindi al ricorrente dimostrarne e comprovarne l'esistenza per il tramite dei giustificativi adatti, quali bonifici bancari, attestazioni o altro. Non avendolo dimostrato, l'autorità di tassazione non lo ha potuto considerare quale controprestazione alla cessione del pacchetto azionario.

E. 5.6

La prestazione imponibile ammonta di conseguenza a fr. 115'000.■, come stabilito dall'autorità di tassazione. 6. Di conseguenza, nella misura in cui concerne l'imposta cantonale e federale sul reddito, il ricorso è respinto. Nella misura in cui concerne l'imposta cantonale sulla sostanza, è irricevibile. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, che le ha già anticipate. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. Nella misura in cui concerne l'imposta cantonale sulla sostanza, il ricorso è irricevibile. 1.2. Nella misura in cui concerne l'imposta cantonale e federale sul reddito, il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 2'800.■ b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. _____ 200.■ per un totale di fr. _____ 3'000.■ sono a carico del ricorrente, che le ha anticipate. 3. Contro il present

Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: _____ La cancelliera: _____

E. 7

aprile 2020 consid. 4.1, con riferimenti a dottrina e giurisprudenza). Nel caso di titoli non quotati in borsa per i quali non esistono quotazioni ufficiali o che non sono scambiati o lo sono solo raramente, il valore di mercato deve essere determinato sulla base dei principi di valutazione che consentono la determinazione più affidabile del valore. Direttive corrispondenti sono contenute nella Circolare n. 28 della CSI (Istruzioni per la valutazione dei titoli non quotati ai fini dell'imposta sulla sostanza; versione del 28 agosto 2008, valida per le valutazioni con data di bilancio a partire dal 1° gennaio 2008; cfr. www.steuerkonferenz.ch). Inol-tre, il 16 dicembre 2010, la CSI ha pubblicato un Commentario alle Istruzioni, che da allora viene pubblicato annualmente in una versione modificata (cfr. www.steuerkonferenz.ch; loc. cit.). Lo scopo delle Istruzioni è di rendere uniforme in Svizzera la valutazione dei titoli nazionali ed esteri non negoziati in borsa ai fini dell'imposta sulla sostanza. Le Istruzioni sono finalizzate all'armonizzazione fiscale tra i Cantoni (cifra 1, cpv. 1). Secondo le Istruzioni, per la valutazione si deve distinguere in base al tipo di impresa. Le Istruzioni non rientrano né nel diritto federale né nel diritto intercantonale, ma costituiscono semplici ordinanze amministrative. Non stabiliscono alcun diritto né alcun obbligo, ma prevedono unicamente regole amministrative interne per l'operato dell'amministrazione. Tuttavia, secondo la giurisprudenza consolidata del Tribunale federale, le Istruzioni sono considerate un metodo affidabile per determinare il valore venale, in quanto esprimono le considerazioni generalmente rilevanti per la determinazione del prezzo delle azioni non quotate in borsa. Di conseguenza, almeno per quanto riguarda l'imposta sulla sostanza, si ritiene che le Istruzioni debbano essere applicate in generale per determinare il valore venale dei titoli non quotati in borsa, ma che una deroga a questa ordinanza amministrativa sia giustificata se ciò consente di meglio stabilire il valore venale (sentenza TF 2C_1057/2018 del 7 aprile 2020 consid. 4.2.1, con riferimenti a dottrina e giurisprudenza). Queste regole trovano applicazione essenzialmente anche quando si tratta di determinare il valore venale delle azioni dei collaboratori ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito (sentenza TF 2C_1057/2018 del 7 aprile 2020 consid. 4.3).

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