

TI_GERICHTE 80.2019.331 vom 19. September 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-09-19, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.331

FR: TI_GERICHTE 80.2019.331 du 19 septembre 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.331 del 19 settembre 2019

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: interessi su prestiti dei soci, disposizioni sul capitale proprio occulto rispettate, non elusione fiscale

Erwägungen

E. 0

1'307'950.-

Saldo correntista

112'604.-

615'832.-

1'927'839.-

Diritto

- (per sé e per _____);

- ;

- ;

- .

- municipio di _____.

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: Lasegretaria:

E. 1

L'autorità fiscale ha ravvisato un aumento "parallelo e anomalo" delle posizioni di bilancio "Liquidità" e "Correntista" (passivo) della contribuente. La liquidità non produce interessi a favore della contribuente, mentre i finanziamenti passivi sono remunerati. L'UTPG ritiene che l'aumento di tali finanziamenti remunerati, provenienti da azionisti o persone vicine, con corrispettivo incremento della liquidità non necessaria e che non genera interessi attivi, sia un modo di procedere insolito, che ha gravato inutilmente la RI 1 di costi, a favore di azionisti o persone vicine. Secondo il fisco si è in presenza di un'elusione fiscale. Di diverso avviso la contribuente, secondo cui l'interesse pagato ai propri creditori-persone vicine rientra nelle soglie fissate annualmente dall'AFC mediante le "Lettere-Circolari AFC sugli interessi fiscalmente riconosciuti", combinate con i parametri della Circolare n. 6 AFC sul capitale proprio occulto. Appellandosi poi all'art. 27 Cost., e meglio il rispetto della libertà economica, l'insorgente precisa che, in presenza di fattispecie che non presentano alcun profilo di reato (e che si situano all'interno dei criteri safe-haven

fissati dall'AFC), un intervento delle autorità fiscali sotto il cappello dell'elusione fiscale si giustifica “ solo in condizioni estreme e in ogni caso con la massima «retenue »”, non essendo questo il caso. Si tratta pertanto di verificare se la modalità di finanziamento adottata dalla _____, mediante prestiti concessi da azionisti e persone considerate vicine, rappresenti o meno un'elusione fiscale, così come preteso dall'UTPG, che ha operato una ripresa sull'utile degli interessi passivi sui finanziamenti onerosi, pari a fr. 8'000.-.

E. 2.1

Il diritto commerciale non prevede essenzialmente alcuna disposizione in merito alla configurazione della struttura del capitale sociale e dunque sul rapporto fra capitale proprio e capitale di terzi. Devono unicamente essere rispettate le prescrizioni relative al capitale minimo delle società anonime (art. 621 CO) e delle società a garanzia limitata (art. 773 CO), come pure le prescrizioni, previste dalle leggi speciali, che concernono il capitale minimo e i requisiti regolamentari relativi ai fondi propri per banche, compagnie di assicurazioni e investimenti collettivi di capitale. Nel caso di società anonime e società a garanzia limitata, devono anche essere rispettate le prescrizioni in merito alla perdita di capitale e all'eccedenza di debiti (articoli 725, 820 e 903 CO) come pure sul divieto di restituzione dei conferimenti (articoli 680 cpv. 2 e 793 cpv. 2 CO). Ne consegue che il diritto civile ammette una fondamentale libertà di configurazione della struttura del capitale, nella misura in cui sono rispettate le prescrizioni sul capitale proprio minimo. In altri termini, spetta al socio di decidere in quale misura dotare la sua società mediante capitale proprio o di terzi, se le prescrizioni esistenti sono rispettate (Brülisauer/Dietschi , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ed., Basilea 2017, n. 17 ad art. 65 LIFD, p. 1556; v. anche Cornu , Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Genève 2014, p. 461; Danon , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 4 ad art. 65, p. 1256 s.).

E. 2.2.1

La fondamentale libertà nel finanziamento della società, garantita dal diritto commerciale, è determinante anche per il diritto tributario, in virtù del principio di derivazione del bilancio fiscale da quello commerciale (Massgeblichkeitsprinzip) , che ammette che ci si possa discostare dalle valutazioni conformi al diritto commerciale solo se ciò è previsto da una disposizione correttiva del diritto tributario oppure in presenza di un'elusione fiscale o di un abuso di diritto (Brülisauer/Dietschi , op. cit., n. 20 ad art. 65 LIFD, p. 1557) .

E. 2.2.2

Prima dell'entrata in vigore della LIFD (1.1.1995), la libertà nella determinazione della struttura del capitale, ammessa dal diritto commerciale, poteva essere limitata in presenza di un'elusione fiscale. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. decisione TF 2C_467-468/2014 del 18 giugno 2015 consid. e giurisprudenza citata; StE 2004 A 12 n. 12; StE 2001 A 12 n. 10 e n. 11; ASA 64 p. 80; ASA 63 p. 218), l'elusione fiscale è data quando: · la forma del diritto civile scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare e comunque del tutto inappropriata allo scopo economico perseguito; · è da supporre che la scelta sia stata fatta abusivamente nell'intento di risparmiare imposte che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà; · il procedimento adottato condurrebbe realmente a un rilevante risparmio d'imposta, se fosse accettato dall'autorità fiscale. Se, in base a considerazioni puramente fiscali, si

riteneva che la situazione fosse del tutto insensata dal profilo economico, l'approccio giuridico formale veniva sostituito da un approccio economico e gli interessi pagati sul capitale proprio occulto venivano qualificati distribuzione dissimulata di utile e ripresi nel calcolo dell'imposta sull'utile (Brülisauer/Dietschi , op. cit., n. 21 ad art. 65 LIFD, p. 1557) . In numerose sentenze, il Tribunale federale aveva stabilito che il fatto che gli azionisti – o persone loro vicine – concedessero alla loro società prestiti, che quest'ultima non avrebbe potuto ottenere con i propri mezzi presso terze persone, costituisse una modalità insolita di finanziamento della società (Danon , op. cit., n. 7 ad art. 65 LIFD, p. 1257 e giurisprudenza citata).

E. 2.2.3

Il 1.1.1995 è entrato in vigore l'art. 65 LIFD, che nella versione in vigore dal 1.1.1998 prevede che gli interessi passivi concernenti la parte del capitale di terzi economicamente equiparabile al capitale proprio rientrino nell'utile imponibile delle società di capitali e delle società cooperative. Di medesimo tenore l'art. 67 cpv. 1 lett. d LT. L'esistenza di interessi sul capitale proprio occulto presuppone l'esistenza di un tale capitale. Per quanto concerne il calcolo dell'imposta sul capitale, secondo l'art. 29 a LAID, il capitale proprio imponibile delle società di capitali e delle società cooperative viene aumentato della parte di terzi che, economicamente, svolge la funzione di capitale proprio (sentenza TF 2C_560/2014 del 30.9.2015, consid. 2.1.1.). Dello stesso tenore l'art. 82 LT. L'art. 65 LIFD costituisce una disposizione correttiva rispetto al diritto commerciale. Basata su un approccio economico, questa disposizione consente di assimilare fiscalmente dei fondi di terzi a capitale proprio, indipendentemente dalla loro qualifica per il diritto commerciale (Danon , op. cit., n. 19 ad art. 65 LIFD, p. 1259 e giurisprudenza citata). Può conseguentemente accadere che quello che è qualificato capitale di terzi per il diritto commerciale sia invece considerato capitale proprio per il diritto tributario (Brülisauer/Dietschi , op. cit., n. 20 ad art. 65 LIFD, p. 1557). Con l'entrata in vigore delle norme legali in questione, la fattispecie del capitale proprio occulto è stata resa oggettiva, con la conseguenza che non è più necessario provare che vi è una elusione fiscale (Brülisauer/Dietschi , op. cit., n. 21 ad art. 65 LIFD, p. 1557; v. anche la sentenza del TF 2C_560/2014 e 2C_561/2014 del 30.9.2015 consid. 2.1.2).

E. 3.1

Sia per l'azionista – o per le persone a lui vicine – sia per la società di capitali può esserci un forte interesse a disporre dei fondi necessari nella forma di prestito dell'azionista anziché come fondi propri: gli interessi passivi dovuti dalla società debitrice sono considerati un costo e pertanto deducibili dall'utile imponibile. Fiscalmente, tale modo di procedere non è tuttavia ammesso, se il prestito alla società assume economicamente la funzione di fondi propri e pertanto gli interessi passivi deducibili sono pagati all'azionista al posto di dividendi. Tali fondi di terzi sono in tal caso trattati come capitale proprio occulto e gli interessi relativi sono aggiunti all'utile imponibile e i pretesi interessi devono essere trattati come dei dividendi (sentenza TF 2C_560/2014 del 30.9.2015, consid. 2.1.6.). È pertanto riservata la prova che un terzo indipendente avrebbe concesso un prestito a condizioni identiche. Così, sul piano fiscale, una società può indebitarsi verso i suoi azionisti se avrebbe potuto ugualmente ottenere con i suoi mezzi i fondi necessari, in particolar modo da parte delle banche (sentenza del Tribunale federale n. 2P.338/2004 e 2A.757/2004 del 26 aprile 2006, in RDAF 2007 II 239 = ASA 78 p. 216 consid. 4.2 e dottrina citata; Cornu , op. cit., p. 461).

E. 3.2

Nel caso in cui il prestito è stato accordato alla società di capitali oppure alla società cooperativa al momento della sua costituzione (“Gründungsdarlehen”), tali importi rappresentano (totalmente oppure parzialmente) del capitale proprio occulto alle seguenti condizioni: · la società non avrebbe potuto adempiere al suo scopo sociale senza l’apporto di fondi terzi; · non avrebbe potuto, mediante i suoi mezzi, ottenere i fondi necessari da parte di terzi, segnatamente da una banca; · il prestito è esposto ad un rischio commerciale. Se ulteriormente gli azionisti oppure persone a loro vicine conferiscono prestiti (“Betriebsdarlehen”) alla società di capitali o alla società cooperativa che è sottocapitalizzata, ciò conduce comunque ad una problematica di capitale proprio occulto (sentenza TF 2C_560/2014 del 30.9.2015 in RDAF 2016 II p. 281 e segg., consid. 2.1.4. e 2.1.5).

E. 3.3

Per poter stabilire dei criteri oggettivi per identificare i casi nei quali dei fondi di terzi devono essere qualificati quali capitale proprio dissimulato, l’AFC ha pubblicato la Circolare n. 6, del 6.6.1997 “Capitale proprio occulto delle società di capitali e delle società cooperative (art. 65 e 75 LIFD)”. In sostanza si tratta di identificare quale è il grado di indebitamento tollerabile affinché un terzo indipendente accetti di immettere dei fondi a disposizione di una determinata società. Per ogni tipo di attivo l’Amministrazione federale ha stabilito la percentuale massima di fondi di terzi che una società potrebbe ottenere con i propri mezzi (Cornu , op. cit., p. 466; Brülisauer/Dietschi , op. cit., n. 56 ad art. 65 LIFD). L’ammontare del prestito concesso da un azionista oppure da una persona vicina che eccede i valori indicati nella Circolare, deve, di principio, essere considerato come capitale proprio occulto ai sensi dell’art. 65 LIFD. L’AFC ha inoltre stabilito come l’implicazione dell’azionista oppure di una persona vicina a quest’ultimo, non si limita ad un prestito diretto a favore della società, ma si estende ugualmente ai casi in cui quest’ultimi forniscono delle garanzie in favore di un terzo creditore (Cornu , op. cit., p. 466).

E. 3.4

Per determinare il capitale proprio occulto delle società di capitali e delle società cooperative occorre partire, come regola generale, dal valore venale degli attivi (sentenza TF 2C_560/2014 del 30.9.2015 consid. 3.4.1.). Sono determinanti i valori venali alla fine del periodo fiscale. L'autorità di tassazione si baserà sui valori determinanti per l'imposta sull'utile delle società, a meno che valori venali più elevati possano essere dimostrati. Nella misura in cui i debiti figuranti a bilancio risultino superiori al capitale di terzi ammissibile, occorrerà assumere la presenza di capitale proprio occulto. Condizione essenziale è che tale capitale provenga, direttamente o indirettamente, dai soci o da persone loro vicine. Se il capitale è fornito da terzi indipendenti e né i soci né le persone loro vicine hanno prestato garanzie, non si è in presenza di capitale proprio occulto (Circolare n. 6 dell’Amministrazione federale delle contribuzioni del 6 giugno 1997, Capitale proprio occulto delle società di capitali e delle società cooperative [art. 65 e 75 LIFD], p. 2).

E. 3.5

Secondo la dottrina, le percentuali stabilite dalla Circolare rappresentano delle soglie di tolleranza e costituiscono una “safe harbour rule”. Ciò significa che, fintantoché la società rimane, a livello di fondi terzi messi a disposizione dall’azionista oppure da una persona a questi vicina, al di sotto delle proporzioni prescritte dalla Circolare, non vi può essere riqualifica di tali fondi di terzi in capitale proprio occulto. Questa soluzione schematica è

anche necessaria per ragioni procedurali e di valutazione e, in ultima analisi, serve pure alla certezza del diritto (Cornu , op. cit., p. 467 ; Böhi, Das verdeckte Eigenkapital im Steuerrecht, Zurigo 2014, p. 214 ss.; Locher , Kommentar DBG, vol. II, Therwil 2004, n. 22 ad art. 65 LIFD, p. 595; Brülisauer/Dietschi , op. cit., n. 62 ad art. 65 LIFD; Robinson/Wipfli , Die Kapitalisierungsregeln im schweizersichen Steuerrecht, ST 1998, p. 68). I risultati che scaturiscono dall'applicazione delle percentuali previste dalla Circolare dell'AFC sono dunque unilateralmente assoluti: se risulta che il contribuente non ha capitale proprio occulto, allora può confidare che questa conclusione sarà accettata anche dall'autorità fiscale (Grieshammer , in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [a cura di], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4 a ed., Muri-Berna 2014, n. 36 ad § 83, p. 1232). Nel caso in cui l'ammontare dei fondi di terzi, che provengono da azionisti o da persone da loro vicine, eccede le quote fissate dalla Circolare dell'AFC, il contribuente ha ancora la possibilità di comprovare che un terzo indipendente avrebbe concesso il prestito alle medesime condizioni. Il fatto di eccedere le quote fissate non è altro che un indizio, che non deve automaticamente portare ad una riqualifica dal punto di vista fiscale. Il mancato riconoscimento di fondi terzi è giustificato unicamente quando si stabilisce che l'accordo tra le parti è inappropriato, non conforme alla realtà del mercato e che non avrebbe potuto essere ottenuto da un terzo alle medesime condizioni. Tale approccio corrisponde invero alla volontà del legislatore (Cornu , op. cit., p. 466 ; Böhi, Das verdeckte Eigenkapital im Steuerrecht, Zurigo 2014, p. 222 ss.; Brülisauer/Dietschi , op. cit., n. 58 ad art. 65 LIFD, p. 1571 s.; Robinson/Wipfli , Die Kapitalisierungsregeln im schweizersichen Steuerrecht, ST 1998, p. 69). In dottrina vi è chi esclude espressamente che, nella misura in cui l'art. 65 LIFD si fonda su un chiaro approccio economico, e non su uno di diritto civile, sia ancora ammessa un'applicazione sussidiaria delle regole concernenti l'elusione fiscale (Cornu , op. cit., p. 467) . Infatti, se una fattispecie non rientra nel campo d'applicazione di una disposizione interpretata in senso economico, la ragione dovrebbe essere che il legislatore non ha voluto assoggettarla all'imposta. Non dovrebbe pertanto poter essere assoggettata, invocando l'elusione fiscale (Glauser , Notion d'évasion fiscale – Introduction générale, in: Glauser [a cura di], Evasion fiscale: une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale, Ginevra 2001, p. 7). Di conseguenza, o il contribuente rispetta i tassi fissati dalla Circolare, e per tale ragione beneficia delle “ Safe Harbour Rules ”, oppure, in caso contrario, spetta a quest'ultimo confutare la presunzione dell'esistenza di capitale proprio occulto, comprovando che il prestito in questione avrebbe potuto essere ottenuto alle medesime condizioni da un terzo.

E. 4.1

Ritornando al caso sub judice , nella propria motivazione l'UTPG ha ritenuto in sostanza che l'aumento di finanziamenti da parte di terzi (azionisti e persone vicine), che cagionavano unicamente dei costi societari, costituissero un'elusione fiscale.

E. 4.2

A questo proposito, va ricordato che l'elusione fiscale entra in considerazione solo in situazioni del tutto 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. sentenza TF n. 2C_476/2010 del 19 marzo 2012, consid. 3.1 e dottrina citata). Se pertanto l'interpretazione della norma consente già 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). 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 (sentenza CDT n. 80.2014.203 del 17.12.2015, consid. 1.3).

E. 4.3

Ora, come visto in precedenza, ogni società è libera di poter scegliere le sue modalità di finanziamento, cioè facendo capo a fondi propri oppure a finanziamenti di terzi. Si tratta di scelte strategiche, nell'ambito delle quali un'ingerenza del fisco è di principio esclusa. Ora, la Circolare n. 6 dell'AFC in combinazione con l'art. 65 LIFD e l'art. 67 cpv. 1 lett. d LT, prevedono dei criteri per stabilire se un prestito fatto da un azionista o da una persona a lui vicina costituisca del capitale proprio occulto, stabilendo delle proporzioni rispetto agli attivi societari: come visto, ciò significa che fintantoché i fondi di terzi, messi a disposizione della società dall'azionista oppure da una persona a questi vicina, rimangono al di sotto delle proporzioni prescritte dalla Circolare, ossia entro i limiti previsti dalle "Safe Harbour Rules", non vi può essere riqualfica di tali fondi di terzi in capitale proprio occulto. Nella propria motivazione, l'UTPG non ha fatto alcun cenno ad una problematica di sottocapitalizzazione della società, applicando i criteri stabiliti dalla Circolare n. 6 dell'AFC e dall'art. 65 LIFD. Al contrario, l'autorità fiscale ha raffrontato la situazione debitoria con quella dei precedenti periodi fiscali ed ha stimato quella che dovrebbe essere a suo avviso la "liquidità necessaria all'attività", ritenendo la somma di fr. 800'000.- quale finanziamento superfluo e qualificando il modo di procedere della contribuente quale elusione fiscale. Il ragionamento proposto dall'UTPG non può essere seguito. Una volta verificato, in base ai parametri previsti dalla Circolare n. 6 dell'AFC, che la proporzione di capitali di terzi rientrava nei limiti delle "Safe Harbour Rules", l'autorità fiscale non poteva procedere ad alcuna ulteriore verifica della congruità delle modalità di finanziamento della società.

E. 5

Il ricorso è accolto. Di conseguenza, la decisione su reclamo IC/IFD 2015 è annullata e la ripresa fiscale di fr. 8'000.- è stralciata. Non si prelevano tassa di giustizia e spese. Alla ricorrente, patrocinata, vengono assegnate congrue ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo IC/IFD 2015 è riformata nel senso che è stralciata la ripresa fiscale di fr. 8'000.-. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Alla ricorrente, patrocinata, viene riconosciuto l'importo di fr. 1'000.- a titolo di ripetibili. 4. 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). 5. Intimazione a: - (per sé e per _____); - ; - ; - . 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.