

TI_GERICHTE 80.2019.38 vom 13. Dezember 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-12-13, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.38

FR: TI_GERICHTE 80.2019.38 du 13 décembre 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2019.38 del 13 dicembre 2018

Regeste

Imposta di successione e donazione: vendita di una partecipazione sociale, prezzo nettamente inferiore al valore venale, venditore anonimo, animus donandi presunto

Erwägungen

E. 31

dicembre 2012). Nel contratto si stabiliva anche che il notaio avrebbe trattenuto fr. 100'000.■ dal prezzo di vendita “ a valere quale garanzia per il pagamento dell’imposta sugli utili immobiliari oltre a eventuali impegni societari, oneri fiscali a carico della società o del venditore, riferiti al periodo precedente il 28 febbraio 2013, che potrebbero in qualsiasi modo essere posti a carico dell’acquirente ”. B. a. Il 28 giugno 2016, su segnalazione dell’ _____ (di seguito: _____), l’RS 1 (di seguito: RS 1) recapitava a RI 1 un progetto di tassazione riguardante la liberalità di cui aveva beneficiato con l’acquisizione delle partecipazioni della _____ SA, stabilendo la quota di donazione in fr. 3'218'812.49 e commisurando l’imposta di donazione in fr. 1'319'708.■. Infatti, il valore delle partecipazioni era stato accertato in ragione di fr. 3'675'812.49, corrispondente al valore della sostanza della società (fr. 602'803.49 [recte : fr. 602'903.49]) cui era stato sommato il valore delle riserve latenti sull’immobile al 31 dicembre 2012 (fr. 3'073'009.■) – queste ultime calcolate in base alla polizza assicurativa allegata al bilancio 2012 e al valore di mercato del terreno. Per quanto attiene invece al prezzo pagato, l’RS 1 evidenziava che “ visto che l’ipoteca di CHF 1'043'000.■ non è stata contratta dal venditore (azionista) bensì dalla società detentrica dell’immobile (prova ne è che risulta contabilizzata a bilancio della stessa e già computata per determinare il relativo valore di sostanza), si considera che il prezzo effettivo pagato sia di CHF 457'000.■ (pari al prezzo stabilito al netto della suddetta ipoteca) ”. Ritenendo che nella fattispecie vi fosse una “ forte sproporzione fra prestazione e controprestazione [ciò che] porta [va] alla presunzione della esistenza dell’animus donandi anche quando gli attori non hanno nessun grado di parentela ”, l’RS 1 concludeva all’esistenza di un contratto misto a donazione, la cui liberalità era soggetta all’imposta di donazione. b. Nelle sue osservazioni, presentate il 25 luglio 2018, l’avv. RA 1, a nome e per conto della contribuente ■ oltre a chiedere formalmente un’audizione – contestava, da un lato, l’esistenza di un contratto misto a donazione e, dall’altro, i valori stabiliti dall’RS 1, trasmettendo ■ in data 9 agosto 2018 ■ una perizia di stima dell’immobile, redatta nel 2010. c. Tenendo conto di tali osservazioni, il 5 settembre 2018, l’PI 1, inviava alla contribuente un secondo progetto di tassazione, nel quale stabiliva il dovuto d’imposta in fr. 550'630.■ (quota di donazione imponibile: fr. 1'343'000.■). Il valore di cessione delle quote azionarie era stato rivisto al ribasso, ovvero da fr. 3'675'812.49 a fr. 1'800'000.■. C. Con decisione datata 20 settembre 2018, conformemente al progetto di tassazione presentato alla ricorrente, l’RS 1 imponeva

una quota di donazione pari a fr. 1'343'000.■, corrispondente ad un debito d'imposta di fr. 550'630.■. Le azioni della società _____ SA erano state valutate in fr. 1'800'000.■, importo da cui era stato dedotto il prezzo pagato per la loro cessione, ovvero fr. 457'000.■. L'RS 1 motivava così la sua decisione: "l'operazione in questione è classificabile come contratto misto con donazione. La liberalità è la differenza tra il valore di mercato o commerciale della società ceduta (art no 159 cpv 4 LT) ed il prezzo effettivamente pagato. La forte sproporzione fra prestazione e controprestazione porta alla presunzione della esistenza dell'animus donandi anche quando gli attori non hanno nessun grado di parentela". D. a. Il 4 ottobre 2018, la contribuente, rappresentata dall'avv. RA 1, presentava reclamo contro la decisione di tassazione dell'RS 1, contestando che la cessione del pacchetto azionario della _____ SA alla sua cliente configurasse un contratto misto a donazione. In via principale, sosteneva che non vi era alcun animus donandi tra le parti (non in rapporto di parentela) e che quindi non potesse realizzarsi un caso di donazione. Subordinatamente, qualora l'animus donandi fosse stato confermato, chiedeva una riduzione dell'imposta " atteso che il prezzo al metro quadrato di CHF 500.■, ritenuto dall'Ufficio è troppo elevato e lo stesso vale per il valore dell'immobile, che [...] si trovava in uno stato di completo degrado ". Chiedeva di essere sentito. b. Il 3 dicembre 2018, in sede di audizione presso l'RS 1, le parti discutevano nuovamente della valutazione dell'immobile. Per i rappresentanti della reclamante, l'immobile era di scarsa qualità e il suo stato, al momento della cessione, non era ottimale. E. Il 13 dicembre 2018, l'RS 1 accoglieva parzialmente il reclamo, accertando il valore di cessione delle partecipazioni in fr. 1'500'000.■ e il prezzo pagato in fr. 457'000.■. Ritenendo che la fattispecie configurasse un contratto misto, la quota di donazione era stata stabilita in fr. 1'043'000.■, ciò che comportava un'imposta di donazione di fr. 427'630.■ a carico della ricorrente. A motivo, l'autorità di tassazione adduceva "la differenza tra il prezzo pagato ed il valore della società è da definirsi una liberalità (contratto misto secondo l'articolo no 142 cpv 2 let e LT); malgrado la riduzione della valutazione della società la differenza fra prezzo pagato e valore di mercato della società risulta importante (più di 3 volte), conseguentemente "l'animus donandi" è a nostro avviso da ritenersi intrinseco". F. In data 11 gennaio 2019, contro la suddetta decisione è stato presentato ricorso. Controverta è la qualificazione dell'operazione quale vendita mista, da cui deriva l'imposta di donazione a carico della signora RS 1 pari a fr. 427'630.■. Per il rappresentante della ricorrente non vi è una liberalità, poiché non sussiste alcuna " sproporzione fra il prezzo d'acquisto del mantello azionario della _____ S.A. e il valore di mercato dell'immobile e neppure la volontà di fare una donazione [...] Infatti, se si interpreta correttamente il contratto e l'intera operazione, il prezzo non è di CHF 1'500'000, bensì di CHF 457'000.■ considerando la ripresa dell'ipoteca ammontante a quel momento a Fr. 1'043'000.■ ". Inoltre, per quanto attiene al valore commerciale dell'immobile, lo stesso " appare manifestamente eccessivo", in quanto "il valore commerciale massimo al momento determinante del 25 marzo 2013 non superava i CHF 1'500'000.■. Pertanto, non vi è una sproporzione tale da far presumere l'"animus donandi" ". Di più, per il rappresentante l'animus donandi è escluso anche dal " fatto che sia stato trattenuto l'importo di CHF 100'000.■ per il pagamento dell'imposta sugli utili immobiliari ". L'avv. RA 1 postula quindi l'annullamento della decisione di tassazione emessa dall'RS 1 in data 13 dicembre 2018, oltre a chiedere di essere sentito in sede di udienza (ric., n. 6). G. La PI 1 per il tramite dell'PI 1 propone la reiezione del ricorso. Nelle sue osservazioni, l'autorità fiscale evidenzia come vi sia una sproporzione tra il prezzo pagato e la controprestazione e come l'animus donandi tra non parenti possa

essere presunto se la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione è, come nella fattispecie, manifesta. Sottolinea che “occorre differenziare il contratto di compravendita di un immobile da quello di compravendita di azioni di una società proprietaria di un immobile (società immobiliare). Nel primo caso, l’acquirente si assume sovente il debito ipotecario che grava l’immobile nei confronti della banca creditrice, mentre nel secondo caso, l’acquirente acquista unicamente delle azioni senza riprendere personalmente alcun debito ipotecario, debito che rimane ai passivi del bilancio della società acquistata. A tale proposito, osserviamo che il contratto di credito per l’ammontare di CHF 1'043'000.■ è stato sottoscritto dalla società _____ SA (proprietaria dell’immobile) [...] la vendita delle azioni alla ricorrente non ha avuto quale conseguenza l’iscrizione a Registro Fondiario della Signora RI 1 quale proprietaria dell’immobile [...] il prestito ipotecario [...] è rimasto regolarmente a bilancio (voce passiva) della società; tale importo è quindi già computato nel valore di sostanza della società (pari a CHF 603'000.■). L’operazione ha avuto quale unica conseguenza l’acquisto da parte della Signora RI 1 del 100% delle azioni della _____ SA al prezzo effettivamente corrisposto di CHF 457'000.■”. L’PI 1 conclude sostenendo che il contratto di cessione del 25 marzo 2013 è da considerarsi un contratto misto a donazione da assoggettare all’imposta a norma dell’art. 142 cpv. 2 lett. e LT. H. Il 26 novembre 2019, in sede di udienza davanti alla Camera di diritto tributario, le parti si sono confermate nelle loro rispettive posizioni. Si è altresì convenuto “ di tenere in sospenso la causa fino al 31 gennaio 2020, in vista di una risoluzione della vertenza con i venditori ” (v. verbale di udienza del 26.11.2019). Tale termine è stato prorogato a più riprese fino al 30 settembre 2020, senza tuttavia sortire alcun esito. Diritto 1. Il presente ricorso verte sulla qualifica della cessione, da parte di un venditore rimasto anonimo, delle azioni della società immobiliare _____ SA alla ricorrente per un prezzo nettamente inferiore al suo valore. Per il rappresentante della ricorrente, non si tratta di un contratto misto a donazione ■ come invece lo hanno definito l’RS 1 e l’PI 1 – non essendo soddisfatte le condizioni della manifesta sproporzione tra la prestazione e la controprestazione e della volontà di donare. 2. 2.1. Secondo l’art. 142 cpv. 1 LT, sono sottoposte all’imposta di donazione tutte le liberalità e assegnazioni tra vivi, devolute senza una corrispondente controprestazione. Analogamente ad altre legislazioni cantonali, il diritto tributario ticinese adotta una nozione di donazione propria, che si scosta in alcuni punti da quella del diritto civile. Elementi costitutivi sono l’esistenza di un atto di attribuzione (“Zuwendung”), la sua gratuità e l’intenzione di effettuare una liberalità (“animus donandi”) (v. anche DTF 146 II 6, consid. 7.1, p. 12 s. = RDAF 2020 II p. 267 ss = RF 75/2020 p. 419 ss; sentenza TF 2C_379/2019 del 1° maggio 2020, consid. 2.1; Opel in: Zweifel/Beusch/Hunziker [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basilea 2020, § 7 n. 12, p. 43). 2.2. La gratuità, l’elemento che maggiormente distingue la donazione dal reddito sottoposto all’imposta ordinaria, presuppone sia l’assenza di una controprestazione sia l’assenza di un’obbligazione preesistente (Primi , Le imposte di successione e di donazione ticinesi, Agno 1995, p. 155). Nondimeno, una devoluzione può essere una liberalità non solo nel caso in cui avvenga a titolo completamente gratuito, ma anche qualora, trattandosi di un contratto bilaterale oneroso, il valore di una prestazione sia notevolmente sproporzionato rispetto a quello della controprestazione. Tale prassi è espressamente codificata all’art. 142 cpv. 2 lett. e LT, secondo cui sono considerate parimenti donazioni le liberalità contenute in un contratto misto o simulato. Secondo la dottrina, si è in presenza di un contratto misto a donazione allorché in un negozio giuridico bilaterale il prezzo pagato è inferiore al valore fiscale dei beni ceduti (Primi , op.

cit., 5.3, p. 154). 2.3. Ulteriore condizione per poter imporre una cosiddetta donazione mista è l'esistenza di un animus donandi ; occorre cioè che il disponente sia consapevole che nel contratto vi è un implicito margine di liberalità verso l'altra parte (DTF 146 II 6 ss, consid. 7.1; 118 Ia 497 consid. 2b/aa, p. 500, 116 II 225; Sieber/Oehrli , loc. cit. , § 14 n. 50, p. 155; sentenza TF 2C_294/2018 del 28.06.2018). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, quando le ulteriori condizioni sono date (attribuzione di un bene, arricchimento dal patrimonio di un terzo e [per lo meno parziale] gratuità), la presunzione dell' animus donandi in presenza di un negozio tra persone vicine regge anch'essa a una critica d'arbitrio (sentenza 2C_294/2018 del 26 giugno 2018 consid. 4.3 e giurisprudenza citata). 3. 3.1. Venendo al caso in esame, il venditore ■ cittadino svizzero residente all'estero, rimasto anonimo e rappresentato dalla _____ SA ■ ha ceduto tramite un “ contratto di compra-vendita di azioni ” firmato il 25 marzo 2013 l'intero pacchetto azionario della società immobiliare _____ SA alla signora RI 1 ■ domiciliata a _____. Per quanto qui d'interesse, a norma dell'art. 148 lett. c LT, l'obbligazione tributaria sorge quando il donatario con domicilio o dimora fiscali nel Cantone riceve beni mobili da un donante all'estero. I concetti di domicilio o dimora fiscali sono definiti dall'art. 2 cpv. 2 e cpv. 3 LT (v. anche Primi , op. cit., p. 152 s.). Il debitore dell'imposta è il beneficiario della liberalità (art. 151 LT). 3.2. Come visto, gli elementi costitutivi di una donazione sono l'esistenza di un atto di attribuzione tra vivi (Vermögenszuwendung) , la sua gratuità (Unentgeltlichkeit) e l'intenzione di effettuare una liberalità (animus donandi; Zuwendungswillen ; DTF 146 II 6, in particolare consid. 7.1, p. 13; 118 Ia 497, in particolare consid. 2b/aa, p. 500). Nella fattispecie, l'atto di attribuzione è dato dalla cessione dei titoli della società immobiliare _____ SA, come da contratto di compravendita firmato il 25 marzo 2013 dall'allora rappresentante della contribuente, avv. _____, e dalla _____ SA, “ agente a nome e per conto della persona fisica di cittadinanza svizzera residente all'estero ”. 3.3. 3.3.1. Come già ricordato, sottostanno all'imposta di donazione anche le liberalità contenute in un contratto misto o simulato (art. 142 cpv. 2 lett. e LT). Per la determinazione della sostanza imponibile, fa stato il valore al momento dell'esecuzione della liberalità (art. 157 LT). I titoli sono valutati al loro valore di borsa o di mercato oppure, in difetto di questo, al valore commerciale (art. 159 cpv. 4 LT). Di regola, il valore commerciale di titoli non quotati in borsa è stabilito facendo riferimento ai criteri di calcolo contenuti nelle istruzioni della Conferenza svizzera delle imposte (CSI) nella circolare n. 28 del 28 agosto 2008 (consultabile al sito www.steuerkonferenz.ch) (cfr. la sentenza del TF 2C_294/2018 del 26 giugno 2018 consid. 4.1). Secondo la cifra 42 delle Istruzioni della CSI, per quanto concerne le società immobiliari, il valore dell'impresa corrisponde al valore di sostanza. La cifra 43.1 precisa che i fondi edificati e non edificati sono stimati al loro valore venale e che, se quest'ultimo non è noto, al loro valore di stima fiscale o al loro valore di reddito, ma al minimo al loro valore contabile. Quando i fondi sono stimati al loro valore venale o al loro valore di reddito oppure se la stima fiscale corrisponde al valore venale, è ammessa una deduzione del 15% per le imposte latenti. Per la cifra 44 delle Istruzioni della CSI, riservate eventuali disposizioni cantonali, il tasso di capitalizzazione si determina in base al tasso di interesse delle vecchie ipoteche di primo rango alla fine del periodo fiscale determinante per la stima, aumentato di un punto percentuale. 3.3.2. La stima del valore della società, intrapresa dall'RS 1, è partita dal valore di sostanza al 31.12.2012 secondo il bilancio, cioè fr. 602'803.49. A tale importo ha aggiunto il valore delle riserve latenti relative all'immobile. Per stabilire il loro ammontare, nel progetto di tassazione del 28.6.2018 si è basato sulla somma del valore dell'immobile

secondo la polizza dell'assicurazione contro gli incendi (fr. 2'795'400.–) e del valore di mercato del terreno (fr. 1'482'309.–). Siccome il valore contabile dell'immobile era di fr. 1'204'700.–, le riserve latenti sono state stimate in fr. 3'073'009.■. Nel progetto di tassazione del 5.9.2018, alla luce della perizia prodotta dalla contribuente, il valore dell'immobile è stato ridotto a fr. 2'400'000.– e la riserva latente di conseguenza a fr. 1'200'000.–. Su questa base è stata notificata la decisione di tassazione del 20.9.2018, con cui il valore della società è stato stabilito in fr. 1'800'000.– e la donazione in fr. 1'343'000.–. In seguito al reclamo, con la decisione impugnata, il valore dell'immobile è stato ulteriormente ridotto a fr. 2'100'000.–, con la conseguenza che anche la riserva latente si è ridotta a fr. 900'000.– e il valore della società a fr. 1'500'000.–. 3.3.3. Riducendo a più riprese la stima dell'immobile, l'autorità di tassazione ha ammesso che la valutazione basata sull'applicazione rigorosa dei principi stabiliti dalle Istruzioni della CSI portava a risultati eccessivi. La valutazione è dunque scesa da fr. 4'461'610.– a fr. 4'277'709.– e poi a fr. 2'400'000.–. Dopo il reclamo, ha praticamente ripreso il valore risultante dalla perizia di stima dell'arch. _____ del 19 maggio 2010, che era stata prodotta dal rappresentante della ricorrente. La stessa tiene conto, fra l'altro, del fatto che “non sono possibili ulteriori ampliamenti”, della “vetustà dell'immobile (45 anni)” e dello “stato dell'immobile che si presenta in pessimo/sufficiente stato”. Il valore venale attribuito al mapp. n. _____ RFD _____ è di fr. 2'070'000.–. Questo valore non si discosta molto dal valore di stima ufficiale, pari a fr. 1'954'500.–. Ne consegue che la stima dell'immobile, su cui si fonda la decisione impugnata, tiene già conto della qualità dell'edificio e del suo stato al momento determinante per la valutazione. Alla luce del fatto che il valore assicurato dell'edificio ammontava a fr. 2'795'400.–, la pretesa della ricorrente di ridurre ulteriormente il valore, rispetto a quello risultante dalla perizia di parte, appare ingiustificata. D'altronde, partendo dal valore stabilito dal perito (fr. 2'070'000.■), la riserva latente sull'immobile ammonta a fr. 865'000.–. Sommando quest'ultimo importo al valore di sostanza della società (fr. 602'000.–), si perviene all'importo di fr. 1'467'000.–, che si avvicina molto proprio al prezzo di vendita indicato nel contratto di compravendita delle azioni (fr. 1'500'000.■). Il valore della società al momento della cessione ammonta conseguentemente a fr. 1'500'000.–. 3.3.4. L'insorgente sostiene peraltro che dal valore contrattualmente pattuito per la cessione delle azioni (fr. 1'500'000.–) dovrebbe essere dedotto quello del debito ipotecario che gravava l'immobile appartenente alla società. Secondo l'art. 161 cpv. 1 lett. a LT, dal valore dei beni ceduti sono deducibili i debiti comprovati del donante posti a carico del donatario con l'atto di donazione, se effettivamente assunti. Sennonché, come correttamente indicato dall'autorità di tassazione nella decisione impugnata, nella fattispecie il debito in questione non era un debito del donante e non è stato assunto dall'acquirente, in quanto si trattava di un debito della società ceduta. Sebbene il contratto preveda pertanto che “dall'importo del prezzo concordato viene dedotto l'importo del debito ipotecario della ditta _____ SA nei confronti di _____ SA pari a complessivi fr. 1'043'000.–“, questo importo non può essere dedotto dal valore delle azioni cedute, ai fini del calcolo dell'imposta di donazione. 3.4. La ricorrente contesta infine l'esistenza dell'animus donandi. Come già anticipato, l'animus donandi può essere presunto in presenza di un negozio tra persone vicine, quando le ulteriori condizioni sono date (cfr. anche la sentenza del TF 2C_703/2017 del 15 marzo 2019 consid. 3.3.2). Nella fattispecie non è noto chi sia il cedente delle azioni. In considerazione della palese sproporzione fra il valore del bene ceduto e il prezzo pagato dalla ricorrente, non si può pretendere che l'autorità fiscale sia tenuta a comprovare la volontà di donare, non

conoscendo l'identità del donante. Il cedente – rimasto volutamente anonimo – non poteva non sapere che l'operazione conteneva una cospicua liberalità nei confronti della ricorrente. Spettava al donante eventualmente dimostrare il contrario (sull'onere della prova cfr. Sieber/Oehrli, op. cit., § 14 n. 52, p. 156). Restando anonimo, per evidenti ragioni, non lo ha potuto fare. Non si può d'altronde pretendere che la ricorrente tragga profitto dalla circostanza che ha acquistato da una persona che non ha voluto rivelare la propria identità.

3.5. Alla luce delle considerazioni che precedono, nella fattispecie si configura un contratto misto a donazione e si presume l' animus donandi data la reale sproporzione tra le prestazioni. Giusta l'art. 142 cpv. 1 lett. e LT, le liberalità contenute in un tale contratto, sono assoggettate all'imposta di donazione. Il ricorso è pertanto respinto. 4. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 5'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.– per un totale di fr. 5'500.– 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 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.