

TI_GERICHTE 80.2020.217 vom 7. Oktober 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-10-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.217

FR: TI_GERICHTE 80.2020.217 du 7 octobre 2020

IT: TI_GERICHTE 80.2020.217 del 7 ottobre 2020

Regeste

Reddito della sostanza mobiliare: utile di liquidazione, trasformazione società commerciale italiana in società semplice, prova del pagamento di debiti fiscali italiani

Erwägungen

E. 2

della Costituzione federale, non significa il diritto di essere convocato. Infatti il Tribunale federale ha già ribadito che la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito in un procedimento amministrativo non implica il diritto di essere sentito oralmente (DTF 122 I 464 consid. 4c). Il rappresentante del reclamante ha già potuto formulare le proprie osservazioni scritte in sede di reclamo e, considerato come i fatti siano già sufficientemente chiari, l'autorità fiscale non ritiene necessario una convocazione prima dell'evasione del reclamo: ciò non lede, come detto, il diritto di essere sentito". G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario del 5.11.2020, la RI 2, rappresentata in questa sede da _____, insorge contro l'imposizione dell'utile di liquidazione alla voce 4.2 "Altri redditi della sostanza mobiliare" per l'importo di fr. 392'799.-, sia per l'IC che per l'IFD. In questa sede non viene contestato il principio dell'imposizione dell'utile di liquidazione, bensì la mancata deduzione da tale utile, nella misura del 21.22% dell'onere fiscale complessivo di € 400'733.- a carico della _____ a titolo di "imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto della trasformazione della Srl in società semplice". Per il calcolo dell'utile di liquidazione, oltre alla perdita d'esercizio (tenuta in considerazione dall'autorità fiscale) si deve, secondo i ricorrenti, pure dedurre l'onere supplementare d'imposta pari ad € 400'733.-, posto a carico della Srl come da successivi conteggi dell'autorità fiscale italiana. Nel gravame si fa notare che le venti norme di legge italiane prevedono che tale onere fiscale sia imponibile in capo alla società di capitali. Si cita in particolare " (...) la legge n. 208 (legge di stabilità 2016) del 28 dicembre 2015, comma 891 e seguenti (doc. F)". I ricorrenti chiedono pertanto che l'utile di liquidazione imponibile venga stabilito in fr. 336'153.05, con il seguente calcolo:

legale	€	15'232.47	Riserva di rivalutazione	
immobile	€	3'082'562.14	Perdita d'esercizio	- €
318'483.17	Onere fiscale supplementare		- €	400'733.00
Utile di liquidazione complessivo	€	2'378'578.44	Controvalore in CHF	
	fr.	2'640'222.05	Quota parte della contribuente	
	fr.	560'255.10	Attenuazione per partecipazioni qualificate	-
fr.	244'102.00	Utile di liquidazione imponibile	fr.	336'153.05

H. II
4.12.2020 si è tenuta un'udienza in presenza della RA 1 per i ricorrenti, e dell'UT di _____. L'autorità fiscale ha in particolare sottolineato che la rivalutazione è avvenuta quanto la Srl esisteva ancora. In seguito alla rivalutazione avrebbe dovuto provvedere ai

necessari accantonamenti fiscali. Nella fattispecie, verosimilmente le persone fisiche, in seguito alla trasformazione hanno ripreso il debito fiscale insieme agli immobili. Il diritto tributario svizzero non ammette tuttavia che le persone fisiche possano dedurre debiti d'imposta. Il rappresentante dei ricorrenti ritiene per contro che siccome l'autorità fiscale ha ammesso la deduzione della perdita d'esercizio avrebbe dovuto dedurre anche il debito fiscale. Diritto 1. Controverso, nella fattispecie è il calcolo dell'utile di liquidazione della società italiana di capitali, attiva nel ramo immobiliare _____ (con sede a _____), trasformata nella " _____" a seguito dell'atto pubblico sottoscritto a _____ il 22.9.2017. I ricorrenti non contestano l'imposizione dell'utile di liquidazione, ma ritengono che nel calcolo debba essere preso in considerazione altresì l'importo pari ad € 400'733.-, corrispondente all'onere fiscale a carico della _____ a titolo di "imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto della trasformazione della Srl in società semplice". Di diverso avviso l'autorità fiscale, la quale ritiene che la rivalutazione sia avvenuta quando la Srl esisteva ancora. La società avrebbe dovuto provvedere, a seguito della rivalutazione, ai necessari accantonamenti per le imposte. Si tratta pertanto di verificare la correttezza dell'operato dell'autorità fiscale, laddove ha deciso di escludere, nel calcolo dell'utile di liquidazione l'importo di € 400'733.- a titolo di imposte annullate per effetto della trasformazione della Srl in società semplice.

E. 2.1

Le persone fisiche domiciliate in Svizzera sono di principio imposte in Svizzera, sotto riserva della progressione dell'aliquota sull'insieme dei loro redditi e della loro sostanza mondiale (art. 6 cpv. 1 e art. 7 LIFD). L'assoggettamento fondato sull'appartenenza personale è illimitato; tale assoggettamento non si estende alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero (art. 6 cpv. 1 LIFD). L'estensione dell'assoggettamento per un'impresa, uno stabilimento d'impresa oppure un immobile è definita secondo l'art. 6 cpv. 3 LIFD, nelle relazioni internazionali, conformemente alle regole della doppia imposizione intercantonale (DTF 140 II 248 = RDAF 2014 II p. 538, consid. 3.1). Il diritto cantonale prevede disposizioni analoghe, agli articoli 5 cpv. 1 e 6 cpv. 1 LT.

E. 2.2

L'art. 6 LIFD pone una regola unilaterale per evitare le doppie imposizioni, escludendo dall'assoggettamento le imprese, gli stabilimenti d'impresa e i fondi siti all'estero. Il legislatore ricorre al metodo dell'esenzione con riserva della progressione dell'aliquota (art. 7 cpv. 1 LIFD). L'esenzione è di principio incondizionata, cioè non è subordinata alla condizione di un'imposizione all'estero degli elementi di reddito esentati. L'esenzione incondizionata evita la doppia imposizione sia virtuale che effettiva. La LIFD ha adottato il metodo consistente nell'esclusione degli elementi di reddito la cui imposizione è attribuita all'estero. La determinazione del reddito netto che è esentato dall'imposta, ma che è preso in considerazione per la determinazione dell'aliquota in Svizzera, è effettuata secondo il diritto svizzero. Dal reddito lordo estero devono essere dedotti, in maniera oggettiva, le spese di acquisizione e, proporzionalmente in funzione degli attivi localizzati, gli interessi passivi. Le deduzioni generali e sociali sono ripartite proporzionalmente, in funzione dei redditi netti. Il metodo di riparto è lo stesso di quello che viene applicato nei rapporti intercantonali (Paschoud/ de Vries Reilingh , in: Noël/Aubry-Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017/2017, n. 5-7 ad art. 6 LIFD).

E. 2.3.1

Secondo il diritto svizzero, in particolar modo secondo la Legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (LFus; RS 221.301), le società di capitali e cooperative non possono trasformarsi direttamente in un'impresa di persone (art. 54 LFus). Per il diritto civile, una simile trasformazione comporta la liquidazione del soggetto giuridico precedente e la costituzione di uno nuovo. Vi è dunque un trasferimento di attivi e di passivi (Circolare n. 5 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 1.6.2004, Ristrutturazioni, punto 4.2.6.1, pagina 54). La trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'impresa di persone è fiscalmente neutra per l'impresa (fino ad ora imposta sull'utile; d'ora in avanti reddito da un'attività lucrativa indipendente). Di conseguenza, al momento della determinazione del reddito imponibile, le persone fisiche soci dell'impresa di persone assuntrice possono far valere la deduzione di eventuali perdite riportate della persona giuridica trasferente che non sono ancora state compensate fiscalmente (Circolare citata, punto 4.2.6.2.2, pagina 54). Diversa la situazione per quanto concerne l'imposizione dei soci. In caso di trasformazione di una società di capitali o cooperativa in una società di persone, la società di capitali o cooperativa è liquidata. Un'ulteriore imposizione delle riserve palesi e latenti (eccedenza di liquidazione) presso i soci non è più possibile. Per questa ragione, l'eccedenza di liquidazione è assoggettata all'imposta sul reddito secondo l'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD (Circolare citata, punto 4.2.6.4, pagina 55). In altre parole, la possibilità per il fisco di imporre le riserve occulte resta impregiudicata sul piano dell'impresa, per il fatto che potranno essere imposte in futuro a titolo di redditi del titolare dell'impresa personale. Invece, con la trasformazione viene meno la doppia imposizione economica, cioè la possibilità di imporre come reddito della sostanza dei soci gli utili distribuiti dalla persona giuridica. Se le quote sociali sono detenute nella sostanza privata dei soci, l'utile di liquidazione deve allora essere assoggettato all'imposta sul reddito quale reddito della sostanza (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3 a ed., Zurigo 2016, n. 16 ad art. 61 LIFD, p. 957).

E. 2.3.2

Per quanto concerne il calcolo dell'eccedenza di liquidazione imponibile, la stessa corrisponde al valore venale dell'eccedenza di attivi meno il valore nominale, le riserve da apporti di capitale e le riserve da apporti di capitale esteri (Circolare n. 29b del 23.12.2019, Principio dell'apporto in capitale, punto 6.3.5., pagina 19).

E. 2.3.3

Nel caso di specie, il 22 settembre 2017 l'assemblea dei soci della _____ S.r.l. di _____ ha deliberato la trasformazione in società semplice con la ragione sociale "_____ Società semplice di _____". L'importo versato a RI 1 (residente in Svizzera) da parte della società italiana _____ costituisce pertanto un utile derivante dalla trasformazione di quest'ultima in società semplice.

E. 2.3.4

In materia di doppia imposizione, tra la Svizzera e l'Italia è in vigore la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (RS 0.672.945.41). In particolare l'art. 10 indica che: (1) i dividendi pagati da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono

imponibili in detto altro Stato. (3) ai fini del presente articolo il termine “dividendi” designa i redditi derivanti da azioni, da azioni o diritti di godimento, da quote minerarie, da quote di fondatore o da altre quote di partecipazione agli utili, ad eccezione dei crediti, nonché i redditi di altre quote sociali assoggettati al medesimo regime fiscale dei redditi delle azioni secondo la legislazione fiscale dello Stato di cui è residente la società distributrice.

E. 2.3.5

È pertanto pacifica (e peraltro neppure contestata) l'imposizione in Svizzera dell'eccedente di liquidazione della _____ e ciò sulla base degli art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD e 19 lett. c LT secondo i quali sono imponibili i redditi da sostanza mobiliare, segnatamente: (c) i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure i vantaggi valutabili in denaro risultanti da partecipazioni di qualsiasi genere (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale ecc.). (...). Inoltre, secondo l'art. 19 cpv. 1 bis LT (testo in vigore nel periodo fiscale in questione) i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure le prestazioni valutabili in denaro provenienti da azioni, quote in società a garanzia limitata o in società cooperative e buoni di partecipazione (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale e simili) sono imponibili in ragione del 60 per cento se questi diritti di partecipazione rappresentano almeno il 10 per cento del capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa. Di medesimo tenore l'art. 20 cpv. 1 bis LIFD.

E. 2.4

Come visto i ricorrenti, contestano il calcolo dell'eccedenza di liquidazione operato dall'autorità fiscale: essi postulano che venga considerato, in diminuzione dell'ammontare dell'utile di liquidazione, l'importo di € 400'733.- pagato dalla _____ “ a titolo di imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta e annullate per effetto della trasformazione della Srl in società semplice”. Anche nel diritto tributario italiano la trasformazione di una società commerciale in società semplice non beneficia del regime di neutralità fiscale. Ciò spiega perché siano state introdotte le agevolazioni fiscali, di cui si è avvalsa la società in questione (Consiglio Nazionale del Notariato , Trasformazione di società commerciale immobiliare in società semplice – Problematiche fiscali, Studio n. 92-2016/T, p. 9 s.). Così si è espressa a tale riguardo la Corte di Cassazione, nell'Ordinanza n. 30228 del 22 novembre 2018: 3.1. La trasformazione di una società commerciale in società semplice (cd. “decommercializzazione” di un ente societario), ai fini delle imposte dirette e dell'I.V.A., è equiparabile ad un trasferimento a titolo oneroso, in quanto la trasformazione comporta l'assunzione di una forma giuridica diversa, non compatibile con l'esercizio di un'impresa commerciale e, quindi, con il conseguimento di redditi d'impresa, nel senso che il patrimonio sociale viene trasferito da un soggetto che per legge può conseguire solo redditi d'impresa ad un soggetto che, invece, sempre per legge, non può essere titolare di tali redditi. 3.2. Va, infatti, considerato che il reddito prodotto da una società commerciale si considera reddito d'impresa, a prescindere dal fatto che sia o meno esercitata un'attività commerciale e, pertanto, tutti i beni appartenenti alla società commerciale si considerano "beni relativi all'impresa". 3.3. La società semplice, invece, ai sensi dell'art. 2249 cod. civ., non può esercitare attività commerciale e, quindi, non può neppure essere titolare di reddito d'impresa, con la conseguenza che i beni di una società semplice non possono essere considerati come "beni relativi all'impresa". 3.4. Ciò comporta che, laddove vi sia trasformazione di una società commerciale in una società semplice, si determina la perdita della qualità di imprenditore e la fuoriuscita dei beni sociali dal regime

proprio dei beni afferenti la "sfera d'impresa", risultando essi destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, sicché, dopo la trasformazione, essi possono essere ceduti dalla società semplice distribuendo il risultato tra i soci in franchigia d'imposta.

E. 2.5.1

Ora, dalla disamina del bilancio e del conto economico della _____ dal 1.1.2017 – al 26.9.2017, presentato dalla contribuente su richiesta dell'UT ed utilizzato da parte dell'autorità fiscale per stabilire l'utile di liquidazione, non emerge più alcun debito iscritto in contabilità pari ad € 400'733.- verso l'erario _____: se fosse stato ancora iscritto, secondo il conto economico sarebbe andato ad incrementare la perdita d'esercizio contabilizzata (presa in considerazione dall'UT) e pari ad € 318'483.17. Neppure vi è, come rilevato dall'UT, un accantonamento di pari importo. L'autorità fiscale ha pertanto correttamente stabilito l'utile di liquidazione, prendendo in considerazione il valore venale dell'eccedenza di attivi meno il valore nominale, le riserve da apporti di capitale e le riserve da apporti di capitale esteri.

E. 2.5.2

Non appare peraltro sorprendente che, al momento della liquidazione della _____ (avvenuta nel 2017), il debito fiscale pari ad € 400'733.- fosse inesistente. In effetti, dalla lettura della Circolare n. 26/E dell'Agenzia delle entrate italiana avente come oggetto la "Disciplina dell'assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell'estromissione dei beni dell'imprenditore individuale" (<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id=%7BF9067090-2104-4B31-81BF-81CDB490A64A%7D>, sito consultato il 17.5.2021), si evince che l'articolo 1, commi da 115 a 120 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 ha introdotto un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo per consentire l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché per la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni. L'agevolazione in questione si traduce nella facoltà della società di assegnare o cedere i beni ai soci mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap pari all'8 per cento, ovvero al 10,5 per cento per le società considerate non operative o in perdita sistematica in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione (pag. 4). Inoltre, secondo l'ultimo periodo del comma 116 dell'articolo 1 le riserve in sospensione d'imposta, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, sono soggette ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 13 per cento. Tali riserve possono derivare, ad esempio, da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato (pag. 18 e 19). Le società che si avvalgono delle disposizioni della norma in esame devono versare il 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016 e la restante parte entro il 16 giugno 2017 con i criteri di cui al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Si evidenzia che l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva (pag. 19). La norma ha lo scopo di consentire alle società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni di assegnare beni ai soci, applicando un'imposta sostitutiva sulla differenza tra il valore normale dei beni stessi ed il loro costo fiscalmente riconosciuto, che chiuda (fino a concorrenza dell'ammontare tassato) qualsiasi debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio. Ne consegue che il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla

società risulta definitivo e liberatorio per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione, esattamente come previsto nel caso delle trasformazioni agevolate in società semplici (pag. 19 e 20).

E. 2.6

I ricorrenti hanno prodotto agli atti la dichiarazione fiscale di _____ per il periodo d'imposta 2016. Al RQ85 vengono indicate le riserve in sospensione: l'imponibile delle riserve in sospensione è di 3'082'563.- (stesso importo che figura a bilancio nelle passività quale "riserva di rivalutazione immobile"), ad un'aliquota del 13%, per un ammontare dell'imposta sostitutiva pari ad € 400'733.-. È pertanto ipotizzabile che il debito relativo al pagamento dell'imposta sostitutiva sia stato saldato già nel 2016.

E. 2.7

Ad ogni modo l'autorità fiscale ha proceduto al calcolo dell'utile di liquidazione e di conseguenza al reddito da sostanza immobiliare da imporre nella partita fiscale della defunta RI 1, partendo dal bilancio e dagli atti forniti dai ricorrenti. Nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono a escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). Per quanto concerne le spese deducibili dal reddito imponibile, l'onere della prova è pertanto a carico del contribuente (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C_112/2014 del 15.9.2014 consid. 4.1 in fine; inc. CDT 80.2014.36 del 29.7.2014 consid. 3.2.). Per quanto concerne i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario il contribuente non li deve unicamente affermare, bensì pure documentare (DTF 140 II 248 consid. 3.5.; sentenza TF 2C_871/2016 dell'11.7.2016). I ricorrenti stessi non dimostrano né comprovano per quale ragione l'utile dovrebbe essere stabilito diversamente da quanto fatto dall'autorità fiscale.

E. 2.8

Per tutte le ragioni esposte il ricorso è respinto e la decisione su reclamo IC/IFD 2017 confermata.

E. 3

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 2'000.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.- per un totale di _____ fr. 2'500.- sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il presen _____ 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.