

TI_GERICHTE 80.2022.1 vom 15. Dezember 2021

TI Tribunale d'appello, 2021-12-15, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.1

FR: TI_GERICHTE 80.2022.1 du 15 décembre 2021

IT: TI_GERICHTE 80.2022.1 del 15 dicembre 2021

Regeste

Reddito imponibile: acquisto di partecipazione sociale a prezzo di favore, reddito del lavoro o distribuzione dissimulata di utile?, decisioni contraddittorie, dubbi sulla stima delle azioni, annullamento della decisione

Erwägungen

E. 1

Nel caso in esame, è contestata l'imponibilità dell'importo di fr. 1'183'572.-, aggiunto ai redditi dichiarati dai contribuenti e riconducibile all'acquisto, da parte di _____ di 4667 quote societarie della _____, ad inizio 2013, al prezzo di fr. 2'000'000.-. L'autorità fiscale aveva, in un primo momento, effettuato una valutazione della società acquistata, basandosi sulla Circolare n. 28, giungendo a stabilire la differenza tra il prezzo pattuito contrattualmente e il valore venale in fr. 193'490.-, importo che aveva qualificato quale prestazione valutabile in denaro ("altri redditi della sostanza mobiliare"). Aveva in tal modo aggiunto ai proventi dichiarati l'importo di fr. 116'094.-, avendo concesso lo sgravio del 40%, previsto per i redditi societari provenienti da partecipazioni qualificate. In seguito al reclamo dei contribuenti, l'UT ha poi proceduto ad una reformatio in pejus, aumentando il valore del reddito aggiunto e cambiandone anche la qualifica. Pur indicando l'importo litigioso alla voce "altri redditi della sostanza mobiliare", nella motivazione della decisione ha tuttavia sostenuto che la vendita ad un prezzo di favore delle azioni costituisse un'integrazione di salario, ritenuto che il contribuente era dipendente della società acquistata. Per la valutazione della società, e quindi del reddito percepito, inoltre, ha considerato determinante il solo il valore di sostanza di quest'ultima, con la conseguenza che il reddito conseguito dal contribuente ammontava a fr. 1'183'572.-. Di diverso avviso i ricorrenti, che contestano che vi sia stato un acquisto a prezzo di vantaggio delle azioni della _____ e censurano l'operato dell'autorità fiscale, la quale, ad oltre 6 anni di distanza dalla prima decisione di tassazione, ha proceduto ad una reformatio in pejus, stabilendo un ulteriore reddito di fr. 1'183'572.-, in base ad una valutazione dei titoli acquistati che non teneva conto dei criteri stabiliti a tal fine dalla Circolare n. 28, avendo considerato unicamente il valore di sostanza della _____. Si tratta pertanto di valutare le conseguenze fiscali dell'acquisto, avvenuto a febbraio 2013 delle azioni della _____. SA da parte del dipendente e già azionista di minoranza †_____.

E. 2

Già dalla disamina prima facie della decisione impugnata emerge un'evidente confusione in merito alla qualifica del reddito contestato, inserito alla voce "altri redditi da sostanza mobiliare", ma considerato, nella relativa motivazione, reddito dell'attività lucrativa dipendente. Confusione ancora più evidente nella decisione di tassazione del 25.2.2015, nella quale, addirittura, il reddito litigioso era stato assoggettato all'imposta solo nella

misura del 60%, applicando le disposizioni riservate all'imposizione attenuata dei dividendi. Ora, appare basilare la qualifica dell'eventuale reddito, conseguito da _____, con l'acquisto delle 4667 quote sociali _____ dalla società lussemburghese _____

E. 3.1

Gli articoli 58 cpv. 1 lett. b LIFD e 67 cpv. 1 lett. b LT prevedono, con riferimento all'imposta sull'utile delle persone giuridiche, che costituiscono utile netto imponibile tutti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo del conto profitti e perdite e non destinati alla copertura di spese riconosciute dall'uso commerciale, in particolare le distribuzioni palesi o dissimulate di utili e le prestazioni a terzi non giustificate dall'uso commerciale. Secondo la giurisprudenza, vi è distribuzione dissimulata di utili quando sono adempiute cumulativamente le quattro condizioni seguenti: 1) la società fa una prestazione senza ottenere una controprestazione corrispondente; 2) tale prestazione è concessa ad un azionista o ad una persona vicina; 3) tale prestazione non sarebbe stata concessa ad un terzo alle stesse condizioni; 4) la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione è tanto palese che gli organi della società avrebbero potuto rendersi conto del vantaggio che concedevano (sentenza TF 2C_11/2018 del 10.12.2018, consid. 7.2.; DTF 131 II 593 consid. 5; 119 Ib 116 consid. 2; 115 Ib 238).

E. 3.2

Secondo gli articoli 20 cpv. 1 bis LIFD e 19 cpv. 1 bis LT, 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.

E. 3.3

Come visto, nella prima decisione di tassazione, il prezzo delle 4667 azioni della _____ vendute a _____ dalla _____ è stato stabilito dall'autorità fiscale in fr. 2'193'490.-. La differenza tra il prezzo pagato ed il valore delle azioni, ossia fr. 193'490.- considerata una prestazione valutabile in denaro - è stata imposta, dopo l'applicazione dello sgravio del 40%, nella partita fiscale dei contribuenti. Non è chiaro se l'UT abbia, perlomeno in un primo momento, ritenuto che la cessione delle azioni da parte della società lussemburghese al contribuente costituisca una distribuzione dissimulata di utile da parte della _____ SA. Così sembrano peraltro aver ritenuto gli stessi contribuenti, se si considera che la loro rappresentante, con scritto del 30.11.2021, si era offerta di mettere a disposizione il "formulario A che certifica l'avente diritto economico dell'azionista venditore di _____". Comunque si siano poi svolti i fatti, non si comprende perché tale informazione non sia agli atti né sia stata poi menzionata nella motivazione della decisione impugnata. Nella decisione impugnata non sono stati in alcun modo approfonditi i rapporti del contribuente con la _____, società di diritto _____ peraltro sciolta il 16.1.2014 (cfr. <https://opencorporates.com/companies/lu/B76353>).

E. 3.4

Manca una motivazione in merito all'eventuale esistenza di una prestazione valutabile in denaro da parte della _____ SA nei confronti di _____. Anzi, con la decisione impugnata l'autorità di tassazione sembra aver accantonato del tutto una simile ipotesi, stando perlomeno alla motivazione della decisione.

E. 4.1

Nella decisione di tassazione dopo reclamo, l'autorità ha modificato il suo approccio giuridico, ritenendo la differenza di prezzo – stabilita questa volta sul solo valore di sostanza della _____ – quale reddito dell'attività lucrativa dipendente. Tuttavia, nella decisione, il reddito in questione viene comunque ascritto alla categoria “altri redditi della sostanza mobiliare”.

E. 4.2

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 29.11.2006 consid. 2.1 in: RDAF 2007 II 106; ASA 78 p. 95 e riferimenti; sentenza TF 2C_618/2014 del 03.04.2015 consid. 5.1). Anche le 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. sentenza TF 2C_357/2014 e 2C_358/2014 del 23.05.2014 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. sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Argovia del 29.03.2007 in: StE 2008 B 22.1 n. 5).

E. 4.3.1

Nonostante il mutato approccio adottato dall'autorità fiscale, quest'ultima non si è minimamente confrontata con la questione dell'esistenza di un nesso economico diretto fra l'ipotizzata vendita a prezzo di favore delle azioni ed il rapporto di lavoro in essere fra le parti. L'autorità fiscale avrebbe dovuto chinarsi, in prima battuta, sul contratto di acquisto delle azioni e sulle modalità di finanziamento dell'acquisto stesso, per comprendere le interazioni tra le parti coinvolte e capire in quale contesto si è sviluppata la trattativa in questione.

E. 4.3.2

Nella DF 2013, nelle “ Comunicazioni e note per l’Ufficio di tassazione ” i contribuenti avevano indicato che il finanziamento dell’acquisto delle 4667 azioni della _____, per complessivi fr. 2'000'000.- era avvenuto con queste modalità: · fondi privati per fr. 400'000.- (ex relazione bancaria _____ accesa presso la banca _____); · fr. 900'000.- derivanti dalla vendita (avvenuta il 23.10.2013) di un bene immobiliare a _____) da parte dei coniugi _____ ad un prezzo di fr. 1'400'000.- alla _____ (società vicina alla _____ [cfr. elenco titoli e di altri collocamenti di capitali del 2013] rappresentata al momento della vendita dell’immobile dallo stesso † _____ membro del CdA; ndr. attualmente tale società risulta domiciliata c _____ a _____ e membro, rispettivamente presidente del Consiglio di amministrazione sono _____, e _____, figlio e moglie del defunto † _____); · nonché tramite un prestito fisso ottenuto dalla stessa _____ di fr. 700'000.-.

E. 4.3.3

Secondo l’atto denominato “cession d’actions” concluso tra la _____ e _____ il prezzo di fr. 2'000'000.- avrebbe dovuto essere pagato il 12.2.2013 (“ La propriété des parts est transférée à l’Acheteur à la date du paiement du montant dû. Date limite de l’exécution du paiement [closing] est le 12 février 2013 ”). Non risulta pertanto immediatamente evidente comprendere con quali mezzi sia stato possibile concludere l’accordo, dato che la compravendita dell’immobile di _____ (GR) è avvenuta a distanza di più di otto mesi dall’acquisto delle azioni. Si rileva a tal proposito che, nello scritto 30.11.2021, la _____ indicava, in relazione alla vendita: “ (...) l’azionista di maggioranza aveva espresso la necessità di cedere in tempi brevissimi il suo pacchetto azionario e pertanto non voleva perseguire un reddito ma semplicemente non essere più azionista nel più breve lasso di tempo. Va da sé che l’unica persona interessata poteva essere l’azionista di minoranza, nonché amministratore e persona che di fatto permetteva la redditività aziendale ”. Nessun accenno è inoltre stato fatto in relazione al prestito – ingente – richiesto e concesso dalla stessa _____, per finanziare l’acquisto delle sue stesse azioni detenute dalla _____ a quello che sino a quel momento era l’azionista di minoranza, ed all’evoluzione di tale prestito nei periodi fiscali successivi. Si rileva che, invero agli atti vi è pure uno scritto datato 1.2.2013 della _____, nel quale si conferma un prestito globale di fr. 1'600'000.- concesso a _____, con un tasso di interesse dell’1% e con un ammortamento minimo annuo pari a fr. 100'000.-. Lo stesso sarebbe in parte stato saldato a seguito della vendita dell’appartamento di _____: dalla scheda giustificativa “Prestito a _____” risulta infatti un accredito di fr. 900'000.- con l’indicazione “compensazione vendita app. tra _____”. Da quanto sembrerebbe emergere dagli atti, nel corso del 2021, ossia a seguito della prospettata reformatio in pejus, i contribuenti avrebbero avuto degli incontri, anche in presenza di membri della direzione della Divisione delle contribuzioni, per discutere del caso. Tuttavia, del contenuto delle audizioni non vi è traccia agli atti. Motivo per cui, per questa Camera non è possibile sapere se, in quell’occasione è stata fatta chiarezza in merito agli antefatti.

E. 4.4

La motivazione della decisione impugnata non permette pertanto di comprendere su quali presupposti sia stata stabilita l’esistenza di vantaggi valutabili in denaro, fondati sul rapporto di lavoro fra la _____ e _____.

E. 5.1

Quale che sia la qualifica da attribuire ai pretesi vantaggi di cui avrebbe beneficiato _____, il presupposto è in ogni caso che quest'ultimo abbia acquistato le azioni litigiose ad un prezzo di favore.

E. 5.2

La Circolare n. 28, che contiene le istruzioni riguardo alla stima dei titoli non quotati in vista dell'imposta sulla sostanza, è edita dalla Conferenza svizzera delle imposte, che raggruppa le amministrazioni fiscali cantonali e l'Amministrazione federale delle contribuzioni. Essa è stata oggetto di molteplici edizioni, l'ultima delle quali è datata 28 agosto 2008 (l'ultima attualizzazione risale al 1.12.2021). In quanto direttiva, la Circolare non costituisce diritto federale o intercantonale, non crea alcun diritto né alcun obbligo e non vincola il giudice (sentenza TF 2C_866/2019 del 27.8.2020 consid. 4.4). La stessa è riconosciuta, secondo giurisprudenza costante, quale metodo adeguato ed affidabile per la valutazione del valore venale dei titoli non quotati in borsa (sentenza TF 2C_321/2019 del 1.10.2019 consid. 2.3). Il Tribunale federale non esclude, tuttavia, che altri metodi di valutazione riconosciuti possano, in maniera isolata, rivelarsi appropriati (sentenza 2C_953/2019 del 14.4.2020 consid. 4.2.). In via di principio, è quindi corretto riferirsi a tale Circolare per la valutazione dei titoli non quotati (sentenze 2C_1173/2016 del 22.5.2017, 2C_11/2017 dell'11 gennaio 2017 consid. 5.1. e 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017 consid. 4.3.; sentenza 2C_328/2019 del 16.9.2019; Vallucci, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar DBG, 3 a ed., Basilea 2017, n. 19 ad art. 17b LIFD; CDT n. 80.2020.35/36 del 13.4.2022 consid. 2.2.).

E. 5.3

La circolare n. 28 prevede che il metodo di stima generale dei titoli non quotati delle società commerciali, industriali e di servizi, nella misura in cui non siano mai stati oggetto di trasferimento, corrisponda alla media ponderata fra il valore di rendimento raddoppiato e il valore intrinseco determinato in base al principio di continuità (circolare n. 28, cap. A/2, cifra 2 e cap. B/3.2, cifra 34). Questo metodo è generalmente definito «metodo pratico» (sentenza del TF 2C_132/2020 del 26 novembre 2020 consid. 8.1.3). La Circolare 28 prevede tuttavia una riserva per situazioni in cui si deve considerare solo il valore intrinseco della società, come nel caso delle società di nuova costituzione (cifra 32), delle società holding, di gestione patrimoniale e di finanziamento, come pure delle società immobiliari (cifre 38 e 42; sentenza del TF 2C_866/2019 del 27 agosto 2020 consid. 4.5).

E. 5.4

Nel caso in esame, per stabilire l'ammontare del reddito imposto nella partita fiscale dei contribuenti, l'UT ha stimato il valore venale delle azioni della _____. L'ingente differenza, fra la prima decisione e la decisione dopo reclamo, è data dal fatto che nella seconda la stima si basa sul solo valore di sostanza al 31.12.2012, senza cioè considerare in alcun modo il valore di reddito. In merito al cambio di paradigma, nella decisione impugnata si legge che «[a]pplicando i metodi di valutazione previsti si otterrebbe una riduzione artificiosa del valore della società in quanto la stessa non genera grandi utili» ed ancora che «[i]l valore più vicino alla realtà al momento della cessione è quindi considerato il solo valore di sostanza, riteniamo il valore del patrimonio netto da considerarsi "la soglia minima" di valore di una società». Alla luce delle spiegazioni fornite, la ragione per cui nella decisione dopo reclamo l'autorità di tassazione si sia scostata dal primo metodo di

valutazione non è chiara. Non si comprende infatti quale delle situazioni particolari, previste dalla circolare n. 28 della CSI, sia stata considerata quale giustificazione per derogare all'applicazione del metodo pratico. Anche in questo caso, l'UT non sembra aver approfondito la fattispecie quanto necessario.

E. 6.1

Riassumendo, la decisione impugnata presenta diverse lacune. In primo luogo, non permette di stabilire con certezza se il provento controverso sia un reddito del lavoro o uno della sostanza; in ogni caso, a tale riguardo, non c'è coerenza fra la prima decisione e quella dopo reclamo. In secondo luogo, la fattispecie non è stata approfondita in tutti i suoi aspetti determinanti, a cominciare dai rapporti esistenti fra il defunto contribuente e le società coinvolte nell'operazione litigiosa. In terzo luogo, con la decisione dopo reclamo l'autorità di tassazione ha modificato a svantaggio dei contribuenti la prima decisione, basandosi su una stima del valore delle azioni che si conforma a criteri di valutazione diversi rispetto a quelli seguiti in precedenza; non ha tuttavia spiegato le ragioni per cui ha intrapreso questa modifica.

E. 6.2

In caso di reclamo, l'autorità di tassazione deve prendere una decisione motivata (art. 208 cpv. 2 LT; art. 135 cpv. 2 prima frase LIFD), fondandosi sui risultati dell'inchiesta (art. 208 cpv. 1 LT; art. 135 cpv. 1 LIFD). Per giurisprudenza costante, il diritto a una motivazione ha natura formale: la sua violazione comporta, di regola, l'annullamento dell'atto impugnato, senza che vada vagliato se quest'ultimo, nel merito, è corretto (DTF 119 I a 136 consid. 2a p. 138, 118 I a 17 consid. 1a p. 18, 104 consid. c p. 109 con relativi riferimenti). L'art. 29 Cost. fed. impone alle autorità amministrative e giudiziarie di pronunciarsi sulle allegazioni delle parti nei considerandi delle loro decisioni, riferendosi agli argomenti da queste addotti. Una motivazione può comunque essere ritenuta sufficiente quando l'autorità menziona, almeno brevemente, i motivi che l'hanno spinto a decidere in un senso piuttosto che nell'altro e pone quindi l'interessato nelle condizioni di rendersi conto della portata del giudizio e delle eventuali possibilità d'impugnazione presso un'istanza superiore (DTF 114 I a 242 consid. 2, 112 I a 109 consid. b e rimandi, 111 I a 1). Per far ciò l'autorità giudicante non deve pronunciarsi necessariamente su tutti gli argomenti e le eccezioni sollevati, ma può limitarsi a prendere posizione su quelli principali ed essenziali, atti a influire sulla decisione di merito (p. es. DTF 111 I a 1, consid. 3a; DTF 107 I a 248, consid. 3a; DTF 105 Ib 248/9, consid. 2a; DTF 101 I a 3; sentenza TF 2C_683/2018 del 3.10.2019 consid. 3.2.). La motivazione deve comunque essere redatta in modo da rendere comprensibili le considerazioni di fatto e di diritto su cui l'autorità ha basato la propria decisione (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar DBG, 3 a ed., Basilea 2017, n. 9 ad art. 135 LIFD).

E. 6.3

Nella fattispecie, la motivazione della decisione su reclamo appare contraddittoria e problematica da più punti di vista: sia in merito alla natura e alla qualifica del reddito imposto sia per il calcolo dello stesso (modifica della metodologia). Unicamente un'esposizione chiara della fattispecie può permettere, da un lato, ai contribuenti di cogliere la portata della decisione e di motivare un eventuale ricorso e, dall'altro, a questa Camera di verificare la legittimità della decisione impugnata. Per le ragioni esposte, la decisione è annullata e gli atti sono ritornati all'autorità fiscale, affinché vengano approfonditi i fatti

relativi alla compravendita delle azioni tra la _____ e il defunto † _____ ed in seguito qualificato e calcolato in maniera chiara l'eventuale reddito ritenuto dall'autorità fiscale. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione dopo rettificazione su reclamo del 29 dicembre 2021 è annullata e gli atti sono ritornati all'RS 1 per una nuova decisione motivata. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il present 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.