

TI_GERICHTE 80.2022.102 vom 10. März 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-03-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.102

FR: TI_GERICHTE 80.2022.102 du 10 mars 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.102 del 10 marzo 2022

Regeste

Imposta sugli utili delle persone giuridiche: compensazione delle perdite, cessione di mantello giuridico, produzione di contratto di vendita delle azioni per retrodatare la cessione

Erwägungen

E. 1

La ricorrente censura la decisione IC/IFD 2016, laddove l'autorità fiscale ha negato la deduzione delle perdite riportate al risultato imponibile dichiarato da _____ nel 2016 ritenendo l'esistenza della " vendita del mantello giuridico ": in sede ricorsuale presenta – per la prima volta – il contratto di acquisto delle sue quote sociali, avvenuto il 30.3.2012, tra _____, cittadino _____ residente a _____ e _____ (attuale amministratore unico della contribuente), cittadino _____, attualmente residente a _____ dal 5.3.2015 (www.movpop.ti.ch , sito consultato l'8.2.2023). L'autorità fiscale, preso atto della presentazione della convenzione, ribadisce l'esistenza, nel 2016, della vendita del mantello giuridico e la conseguente impossibilità di deduzione delle perdite registrate negli esercizi fiscali precedenti.

E. 2.1

Secondo l'art. 57 LIFD l'imposta sull'utile ha per oggetto l'utile netto. Di medesimo tenore l'art. 66 LT. Secondo l'art. 67 cpv. 1 LIFD, dall'utile netto del periodo fiscale possono essere dedotte le perdite di sette esercizi precedenti il periodo fiscale (art. 79 LIFD), in quanto non se ne sia potuto tenere conto per il calcolo dell'utile netto imponibile di quegli anni. Di ugual tenore l'art. 75 cpv. 1 LT.

E. 2.2

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la deduzione delle perdite va fatta valere dal contribuente che le ha subite ed il concetto di contribuente va inteso in senso economico. Nonostante il mantenimento dell'identità giuridica dal profilo del diritto civile, un riporto di perdite relative ad anni precedenti è pertanto escluso anche nel caso della cessione di un cosiddetto mantello giuridico (sentenza 2C_1088/2014 e 2C_1089/2014 del 26 ottobre 2015, in RtiD I-2016 n. 17t, consid. 4.1 con riferimenti a giurisprudenza e dottrina). La possibilità di riporto delle perdite non è invece sottoposta ad altre condizioni. In particolare, non è nemmeno richiesto il sussistere di una continuità economica. In via di principio, in presenza di rapporti di proprietà immutati, ad una società deve infatti essere riconosciuta la facoltà di abbandonare attività non redditizie e intraprenderne di nuove senza dover temere svantaggi fiscali (sentenza 2C_1088/2014 e 2C_1089/2014 consid. 4.2 con rinvii). Il diritto alla deduzione delle perdite è tuttavia subordinato all'assenza delle condizioni per il riconoscimento di un'elusione fiscale sentenza 2C_1088/2014 e

2C_1089/2014 consid. 4.3 con rinvii).

E. 2.3

Il trasferimento di un mantello giuridico di azioni consiste in una vendita di diritti di partecipazione che permette, al loro acquirente, di disporre di una società non ancora sciolta giuridicamente, ma che risulta economicamente liquidata, anche se può aver mantenuto a bilancio determinati attivi liquidi (denaro contante, averi depositati presso banche, titoli quotati) che determinano il valore venale delle azioni. Tale operazione è assimilata ad una liquidazione della società, seguita da una nuova costituzione, poiché presenta le caratteristiche dell'abuso di diritto. In effetti, il venditore di queste azioni cerca, di principio, di evitare le spese e le imposte legate allo scioglimento della società, mentre l'acquirente desidera eludere il diritto di bollo d'emissione e le spese legate alla fondazione di una nuova società (sentenza 2C_176/2008 del 26.8.2008 consid. 5.1.; 2C_749/2019 del 13.1.2020 consid. 5.3.). Per poter essere qualificato quale trasferimento di un mantello giuridico d'azioni, la vendita deve condurre economicamente allo stesso risultato di una liquidazione di una vecchia società ed alla fondazione di una nuova persona giuridica. Diversi indizi permettono di ritenere l'esistenza di un tale trasferimento, ad esempio dei cambiamenti in seno al consiglio di amministrazione, la modifica della sede, dello scopo o della ragione sociale (sentenza 2C_176/2008 del 26.8.2008 consid. 5.1.; 2C_749/2019 del 13.1.2020 consid. 5.3.). Altri indizi sono il fatto che la società venduta non abbia più attivi oppure che gli unici attivi siano liquidi o facilmente realizzabili (per esempio titoli negoziabili regolarmente, prestiti agli azionisti), che la società abbia cessato la sua attività economica (produzione e commercializzazione di beni o di servizi), che i nuovi proprietari cessino l'attività della società per adottarne una nuova. Nella maggior parte dei casi, ci si accorge della vendita di un mantello giuridico d'azioni in base all'iscrizione a registro di commercio oppure dei conti di chiusura dei bilanci (Bernardoni/Bortolotto , La fiscalità dell'azienda, Mendrisio 2010, p. 477).

E. 2.4

Nel caso di cessione del mantello giuridico di azioni ad un prezzo superiore al valore nominale, la differenza viene considerata un'eccedenza di liquidazione imponibile presso l'azionista. Di solito però la cessione di mantelli azionari avviene ad un prezzo che è inferiore al valore nominale a causa del fatto che all'attivo di bilancio figurano importanti perdite riportate che annullano in parte o totalmente il capitale azionario. Esiste anche la possibilità che la società sia stata svuotata con un prestito all'azionista venditore (correntista attivo) che cede il pacchetto azionario al nuovo azionista il quale diventa nel contempo anche debitore della società. Se, al momento del trapasso al nuovo azionista, questi non provvede alla ricostituzione di tutto il capitale azionario con apporto di fondi freschi, ma il capitale viene ricostituito dalla società stessa per mezzo dei suoi utili annuali provenienti dalla nuova attività, si verificano le premesse di una distribuzione gratuita di azioni assoggettata all'imposta sul reddito. Presso la società questa situazione causa l'impossibilità di riconoscere la perdita riportata in deduzione degli esercizi futuri (Bernardoni/Bortolotto , op. cit., p. 477-478).

E. 3.1

Si tratta pertanto di esaminare, alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale e della dottrina, se l'UTPG ha correttamente ritenuto, nel caso di specie, che ci si trovasse – nel 2016 - confrontati ad un trasferimento del mantello giuridico di azioni. Per far ciò occorre

analizzare, nel caso di specie, l'esistenza di cambiamenti in seno al consiglio di amministrazione, la modifica della sede, dello scopo o della ragione sociale. Bisogna inoltre verificare se la società venduta non ha più attivi, rispettivamente se gli attivi a bilancio sono liquidi o facilmente realizzabili, se la società ha cessato la sua attività economica, se i nuovi proprietari hanno cambiato l'attività della società per adottarne una nuova.

E. 3.2.1

La ragione sociale della società era _____) sino al 4.5.2017, momento a partire dal quale è divenuta _____. Lo scopo societario è stato modificato negli anni: al momento dell'iscrizione a registro di commercio (nel 1978), scopo della società era lo studio e la realizzazione di servizi di ingegneria, tecnici ed elettronici, nonché lo sviluppo di servizi di informazione nel campo medico e sociale. Dal 3.11.2016, lo scopo sociale è stato vieppiù ampliato: infatti è stata aggiunta la prestazione di servizi, resi principalmente ad enti e/o imprese e liberi professionisti, di assistenza tecnica, organizzativa, di coordinamento, di consulenza e intermediazione, inerenti l'organizzazione aziendale. La società poteva inoltre svolgere attività di trading internazionale. Dal 4.5.2017 (in concomitanza con il cambiamento della ragione sociale), allo scopo sono stati aggiunti la gestione e l'affitto di strutture dedicate all'addestramento, all'allevamento ed alle competizioni di cavalli; l'acquisto, la vendita e l'addestramento di cavalli in nome proprio o di terzi, nonché la partecipazione a campionati e manifestazioni equestri nazionali ed internazionali.

E. 3.2.2

Per quanto concerne il consiglio di amministrazione, dal 13.6.2016 _____ è subentrato, nel ruolo di amministratore unico, a _____ (cittadino _____ residente a _____).

E. 3.2.3

Dalla disamina del Registro di commercio, risulta inoltre che la _____, tra il 18.4.2016 ed il 13.6.2016, non aveva più alcun domicilio legale. In concomitanza con l'entrata in carica del nuovo amministratore, ossia _____ il 13.6.2016, la società ha preso la propria sede legale presso l'indirizzo di "_____".

E. 3.3.1

Nelle sue osservazioni al ricorso, l'UTPG ha indicato che la contribuente non svolgeva alcuna attività già dall'esercizio 2006, con la sola eccezione degli anni 2012 e 2013, in cui vi è stata una minima attività aziendale. Nel 2014 comunque la _____ era nuovamente inattiva. A fine 2015, la società presentava una situazione di forte indebitamento: a fronte di un capitale azionario interamente liberato di fr. 100'000.-, la società registrava perdite riportate a bilancio di fr. 181'282.-. Dal conto economico 2015, risulta inoltre che la società non aveva avuto alcun ricavo e neppure alcun costo legato al personale. Il totale dell'attivo circolante pari a fr. 5'425.77 era relativo perlopiù a due conti di garanzia di locazione presso _____ e _____. Sempre negli attivi, per quanto concerne le immobilizzazioni, vi era il mobilio dell'azienda per un valore iscritto a bilancio pari a fr. 1'832.-. La situazione del 2015 era del tutto simile a quella che si presentava anche l'anno precedente: nel 2014, la società non aveva avuto alcun costo per il personale e nemmeno alcun ricavo.

E. 3.3.2

Rispetto ai due periodi fiscali precedenti nel 2016 la società è diventata operativa: dal conto economico si evince infatti che questa ha avuto ricavi d'esercizio pari a fr. 229'408.40 nonché costi del personale pari a fr. 73'106.65. A bilancio, negli attivi, oltre a comparire nella liquidità degli averi presso _____, emergono crediti da forniture e prestazioni pari a fr. 75'691.69 e nell'attivo fisso, vi erano veicoli (fra i quali un camion di marca _____ per il trasporto di cavalli) iscritti a bilancio per la somma di fr. 114'887.48. Dipendenti della società, per l'anno 2016 risultavano essere l'amministratore unico _____ (stipendio pari a fr. 62'748.-) nonché _____ (stipendio pari a fr. 6'333.35 per il periodo compreso tra il 23.11.2016 e il 31.12.2016). Anche se lo scopo sociale è stato ampliato unicamente nel 2017, includendo l'attività gravitante attorno al mondo ippico (cfr. vedi immobilizzazioni per l'anno 2018, addestramento cavalli), si vede tuttavia dagli atti che l'acquisto del Camion per il trasporto per i cavalli è avvenuto già nel 2016 (fattura del 21.10.2016), ciò che giustifica l'esistenza di un'attività in tal senso, perlomeno da fine 2016.

E. 3.4.1

Per comprovare che la cessione delle azioni era avvenuta già nel 2012, in sede ricorsuale la contribuente ha presentato – per la prima volta - la convenzione di cessione delle azioni della _____ (ora divenuta _____) tra _____ e _____, entrambi cittadini _____, entrambi domiciliati in _____ nel 2012.

E. 3.4.2

La ricorrente ha da sempre sostenuto che l'azionista della società, dal 30.3.2012 fosse _____. Tuttavia, né con richiesta documentale del 21.12.2021 né con successiva diffida del 17.1.2022 è stata presentata la comprova dell'acquisto delle azioni. Unicamente in sede ricorsuale, la _____ sostiene di aver rinvenuto il contratto di acquisto delle azioni, allegato al gravame. Secondo il documento prodotto dalla contribuente, la convenzione, sottoscritta a _____ il 30.3.2012, prevedeva che _____ (_____, cittadino _____ residente a _____) vendesse a _____ (_____, cittadino _____, residente a IT - _____), il pacchetto azionario della _____, _____, composto da 100 azioni al portatore da CHF 1'000.- al prezzo di fr. 1.-. Il compratore subentrava in tutti i diritti ed obblighi di azionista, dal 30.3.2012. Il pagamento del prezzo avveniva a contanti alla firma del contratto: il venditore rilasciava la quietanza liberatoria e consegnava i certificati azionari.

E. 3.4.3

Sino alla procedura ricorsuale, l'UTPG aveva quindi unicamente a disposizione l'elenco dei titolari di azioni nominative e degli aventi diritto economico della società _____. Dalla disamina di tale documento risulta che, al 16.6.2016 (quando la ragione sociale era ancora _____), le azioni erano di proprietà di _____: peraltro tale data corrisponde alla data di pubblicazione nel Foglio ufficiale della modifica dell'amministratore unico, che era diventato, dal 13.6.2016, proprio _____. In relazione a quest'ultimo, cittadino _____, risulta che sia giunto in _____, a _____, dall'_____ il 5.3.2015, data a partire dalla quale egli beneficiava di un permesso di dimora ("B"), divenuto, dal 15.3.2020 un permesso di domicilio ("C"). Sulla base degli atti si ha che _____, come detto amministratore unico nonché azionista della _____, è stato iscritto a ruolo dei contribuenti nel periodo fiscale 2016. Nel 2015, invece, quest'ultimo non ha presentato alcuna dichiarazione fiscale, nonostante, in

applicazione dell'art. 112 cpv. 1 LT (secondo il testo in vigore nel 2016) egli avrebbe dovuto presentarne una (secondo la cosiddetta procedura di tassazione ordinaria complementare per i redditi e per la sostanza non assoggettati all'imposta alla fonte), vista la detenzione dei titoli azionari. Non è pertanto possibile ritenere comprovata la detenzione delle azioni da parte di quest'ultimo già a partire dal 2012, posto come dal suo arrivo in Svizzera, nel 2015, non ha presentato alcuna dichiarazione d'imposta comprovante la sostanza in questione. Inoltre, come visto, nel 2012, momento in cui la ricorrente asserisce essere avvenuto il trasferimento della società, entrambi i contraenti erano domiciliati in _____ e il preteso venditore non risulta avere mai svolto attività in Svizzera.

D'altronde, facendo astrazione dalla questione temporale, il prezzo indicato nel contratto avvalorava la tesi della vendita di un mantello giuridico. Un prezzo pari a fr. 1.-, pagato a contanti, appare infatti compatibile tutt'al più con la vendita di una società non operativa e priva di un qualsivoglia valore economico.

E. 3.5

Motivo per il quale l'UTPG ha correttamente rilevato, sulla base degli indizi agli atti, di natura sia formale sia economica, che nel 2016 è avvenuta la vendita del mantello giuridico della _____ con il risultato che le perdite riportate negli anni fiscali precedenti, siccome inerenti ad un altro soggetto fiscale, non possono essere riportate. La decisione impugnata merita pertanto perfetta tutela.

E. 4

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della ricorrente, soccombente. 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. 800.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.- per un totale di _____ fr. 1'000.- sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente. 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.