

TI_GERICHTE 80.2022.56 vom 7. September 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-09-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.56

FR: TI_GERICHTE 80.2022.56 du 7 septembre 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.56 del 7 settembre 2022

Erwägungen

E. 1

Il ricorrente censura vari aspetti della decisione impugnata: innanzitutto precisa che la vendita della sua partecipazione nella _____ è avvenuta già a fine 2010 e non nel 2011, con conseguente preclusione del diritto di imporre il reddito della sostanza mobiliare tramite la procedura del recupero d'imposta. Secondariamente, contesta sia l'esistenza del reddito da sostanza mobiliare, non ritenendo date le condizioni per ritenere una trasposizione, sia, subordinatamente, l'ammontare dello stesso.

E. 2.1.1

Secondo l'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD sono imponibili i redditi da sostanza mobiliare, segnatamente: i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure le prestazioni valutabili in denaro provenienti da partecipazioni di qualsiasi genere (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale ecc.). In caso di vendita di diritti di partecipazione alla società di capitali o alla società cooperativa che li ha emessi, conformemente all'articolo 4a della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP), l'eccedenza di liquidazione è considerata realizzata nell'anno in cui sorge il credito fiscale dell'imposta preventiva (art. 12 cpv. 1 e 1bis LIP); rimane salvo il capoverso 1bis. Di ugual tenore l'art. 19 cpv. 1 lett. c LT.

E. 2.1.2

Giusta l'art. 20a cpv. 1 lett. b LIFD (nella versione in vigore nel periodo fiscale 2011) è considerato reddito da sostanza mobiliare ai sensi dell'articolo 20 capoverso 1 lettera c anche: il ricavo del trasferimento di una partecipazione del 5 per cento almeno al capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa, dal patrimonio privato a quello commerciale di un'impresa di persone o di una persona giuridica in cui, dopo il trasferimento, il venditore o il conferente partecipa in ragione di almeno del 50 per cento al capitale, per quanto il totale della controprestazione ricevuta superi il valore nominale della partecipazione trasferita; questa regola si applica per analogia anche nel caso in cui diversi partecipanti attuino il trasferimento in comune. Di ugual tenore l'art. 19a lett. b LT.

E. 2.1.3

Con queste disposizioni, il legislatore ha codificato la giurisprudenza relativa alla cosiddetta teoria della "trasposizione", secondo cui, quando un azionista cede, ad una società anonima che gli appartiene, delle partecipazioni ad un valore superiore al valore nominale, facendosi accreditare l'importo su un conto dell'azionista o quale apporto in natura contro rilascio di nuove azioni, il cui valore nominale corrisponde al valore intrinseco delle azioni cedute, una simile cessione di azioni non deve essere considerata un'alienazione mediante la quale l'azionista consegue un utile in capitale privato. Mediante tale operazione, in

effetti, l'azionista non rinuncia al suo potere di disporre dal punto di vista economico, ma lo conserva nella forma di una partecipazione nella società che ha acquistato le partecipazioni. Il contribuente consegue in tal modo un incremento patrimoniale, che si deve ricondurre causalmente alla detenzione dei diritti di partecipazione e non alla loro cessione. Le riserve occulte, non ancora imposte, vengono in tal modo "trasposte" in un ambito in cui vige l'esenzione fiscale, per il fatto che il successivo rimborso del capitale sociale o quello del prestito non costituisce reddito imponibile per l'azionista, che eviterebbe in tal modo definitivamente l'imposta dovuta sulle riserve occulte. La società cessionaria concede pertanto all'azionista una prestazione valutabile in denaro secondo l'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD (cfr. le sentenze del Tribunale federale 2C_879/2008 del 20 aprile 2009, in RDAF 2009 II p. 386 consid. 6.1; 2P.140/2004 del 9 dicembre 2004 in RF 60/2005 p. 429 consid. 4.3 e riferimenti; Locher, Kommentar DBG, 2a. ed., Basilea 2019, n. 25 ad art. 20a LIFD; Cornu, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique – Limites imposées par les principes généraux du droit, Losanna 2014, pag. 430 e segg.). Le conseguenze fiscali della trasposizione sono limitate al valore del corrispettivo ricevuto, che nel caso di operazioni di vendita può consistere in contanti, crediti o beni materiali (titoli o altri diritti di partecipazione) (Reich/Helbing/Duss, Kommentar DBG, 3a ed., Basilea 2017, n. 113 ad. Art. 20a LIFD).

E. 2.1.4

Queste norme costituiscono delle "safe harbour rules" nella misura in cui il legislatore ha chiaramente espresso la sua volontà di garantire la sicurezza del diritto, stabilendo, in quest'ambito delle condizioni legali precise. Trattandosi di norme che si basano su una logica di tipo economico, un'interpretazione economica è evidentemente sempre possibile. Tuttavia dev'essere contenuta nei limiti del senso della norma e deve conformarsi alla volontà del legislatore. Vista la sua chiara redazione, la trasposizione non pone particolari problemi a livello interpretativo (Cornu, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique – Limites imposées par les principes généraux du droit, Losanna 2014, pag. 436; RDAF 2017 II p. 56; Messaggio concernente la legge federale sul miglioramento delle condizioni quadro fiscali per le attività e gli investimenti imprenditoriali [Legge sulla riforma II dell'imposizione delle imprese del 22 giugno 2005, pag. 4349; Reich/Helbing/Duss, Kommentar DBG, 3a ed., Basilea 2017, n. 84 ad art. 20a LIFD).

E. 2.2

Pertanto, qualora l'operazione ricada sotto i disposti degli artt. 20a cpv. 1 lett. b LIFD e 7a cpv. 1 lett. b LAID (trasposizione), il venditore o la persona che apporta dei diritti di partecipazione in una società da lui stesso controllata deve pagare l'imposta, sulla differenza tra la controprestazione complessivamente ricevuta e il valore nominale dei diritti di partecipazione trasferiti come ricavo del patrimonio. Affinché si verifichi una trasposizione la legge prevede in sintesi le seguenti condizioni cumulative: · trasferimento di diritti di partecipazione dal patrimonio privato a quello commerciale di un'impresa di persone o di una persona giuridica (cd. "cambiamento di sistema"); · partecipazione del 5% almeno al capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa ("partecipazione qualificata"); · partecipazione al capitale della società di persone o della persona giuridica assuntrice, in ragione almeno del 50%, da parte del venditore o del conferente; · il totale della controprestazione ricevuta supera il valore nominale (e l'ammontare delle riserve da apporto di capitale) della partecipazione trasferita. Sono considerate partecipazioni, ai fini della trasposizione e in analogia alla prassi sulla

liquidazione parziale indiretta, le quote di partecipazione al capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa svizzera o estera (Sulmoni , Trasposizione: un ritorno alle origini!, in NF 8/2020, p. 495; Noël , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 9 ad art. 20a LIFD ; Reich/Weidmann [a cura di Zweifel/Beusch], Kommentar DBG, 3a ed., Basilea 2017, n. 39 ad art. 20 LIFD).

E. 3.1

Il ricorrente non nega di per sé che la consegna delle azioni della _____ ad _____ è avvenuta nel 2011: tuttavia la dazione sarebbe una mera esecuzione di quanto deciso nel 2010 con una scrittura privata con il fratello _____, mediante la quale sono state decise le sorti aziendali (cfr. pag. 12 del ricorso). Inoltre, non ci si troverebbe confrontati ad una trasposizione: la partecipazione sarebbe stata pagata con i mezzi liquidi della _____ “ (...) non avendo _____ le necessarie disponibilità liquide per poter corrispondere il prezzo ”, creandosi tutt’al più una fattispecie di liquidazione parziale indiretta, comunque non imponibile secondo l’insorgente. Con la replica, e basandosi sul parere del prof. _____, _____ ribadisce di non più essere titolare del “bene azienda” [n.d.r. la _____] da fine 2010, ma di vantare unicamente un credito nei confronti del fratello.

E. 3.2.1

Ora, dagli atti a disposizione risulta in maniera inequivocabile che la vendita della partecipazione della _____. è avvenuta il 20.6.2011 tra _____ e la _____ [società da lui detenuta in misura del 50%].

E. 3.2.2

Da quanto risulta dalla scrittura privata datata 28.12.2011 (anziché correttamente 28.12.2010; cfr. allegati al ricorso S e R) a seguito di un’asta privata, _____ (fratello del ricorrente) si è aggiudicato, per € 2’700’000.- il “ (...) complesso di tutti i beni, materiali ed immateriali (...) costituenti l’azienda produttiva _____ (...) con l’espressa esclusione dei beni immobili e di _____ ” (art. 1). Sempre in tale scrittura privata (art. 2 punto 1) venivano definite le modalità operative del trasferimento della _____ a _____. In particolare, entro il 15.2.2011 _____ “ (...) cederà il ramo d’azienda a CL (ovvero a _____ veicolo dallo stesso costituita) e, contestualmente, CL corrisponderà _____. – al momento della formalizzazione della cessione – l’importo di euro 2.700.000 ”. Contestualmente a tale versamento da parte di _____, la _____ (detenuta al 19.8% da egli stesso, al 19.8% dal ricorrente _____ ed al 60.4% da _____) avrebbe dovuto concedere un finanziamento pari al Prezzo ad _____. Secondo l’art. 2 punto 3 _____ “ (...) acquisterà le partecipazioni azionarie di _____ detenute rispettivamente da _____, per il corrispettivo – fin da ora concordato ed accettato dalle parti – di euro 1’000’000.00 (...) per ciascuna quota del 19.8%; a corrispettivo di tale vendita, _____ riceverà il Credito dallo stesso sottoscritto, _____ riceverà un bonifico di pari importo ”. L’art. 4 dell’accordo in questione prevedeva che, in caso di inadempimento, la parte inadempiente avrebbe dovuto corrispondere, a titolo di penale, l’importo di € 100’000.- all’altra parte. Secondo l’art. 7 (operazioni successive), eseguite le operazioni di cui tra l’altro quelle indicate al punto 2, si sarebbe proceduto ad una fusione per incorporazione tra _____ e la _____ (fusione poi avvenuta il 19.7.2011, cfr. allegato U al ricorso).

E. 3.3.1

Ora, sulla base della scrittura privata del 28.12.2011 (2010) in parola, appare chiaro che la vendita della partecipazione della _____ detenuta da RI 1 è avvenuta, nel 2011, tra _____. Ciò è pacificamente comprovato, del resto, dall'estratto conto della banca _____ fornito dal contribuente, dal quale risulta che, il 20.6.2011, sono stati effettuati 3 versamenti del valore di € 450'000.- cadauno con la causale "_____".

E. 3.3.2

Oltre a ciò si rileva che lo stesso _____ nella dichiarazione fiscale 2010 (consegnata all'UT nell'aprile 2012) segnalava di detenere – correttamente posto che la cessione è avvenuta nel 2011 – il "20.6% della _____", della quale indicava un valore nominale pari a fr. 82'400.-. Il valore venale della partecipazione è poi stato stabilito da parte dell'autorità fiscale sulla base del bilancio della _____ (presentato agli atti dal ricorrente in fr. 1'144'165.-). La decisione di tassazione 2010 (del 6.1.2014) è cresciuta in giudicato: proprio nella sostanza, i titoli ed i capitali sono stati modificati da fr. 580'430.- a fr. 1'642'695.- con la motivazione "Valore imponibile delle azioni _____ rettificato (frs. 1'144'165.-)". Oltre a ciò si rileva che, nella dichiarazione fiscale 2011 qui sub judice, trasmessa nell'aprile 2013 all'UT, in merito alla detenzione della partecipazione nella _____, il contribuente indicava espressamente quanto segue: "_____ (Eur 49'500 a 1.25045) venduta 17 giugno 2011". Dall'allegato U al ricorso (e meglio la visura storica di "_____", pag. 6 in calce, elenco soci), si evince che, al 29.6.2011 il capitale sociale era interamente detenuto da _____ in liquidazione.

E. 3.4

Ora, il 17.6.2011 la _____ ha venduto – mediante atto notarile di "cessione di azienda" del notaio _____ – alla _____ (società detenuta _____) il "(...) complesso di beni, diritti e rapporti riconducibili all'esercizio dell'attività (...)". Coerentemente con la scrittura privata, in seguito alla cessione del ramo di azienda della _____ (quindi contestualmente all'entrata del denaro e del susseguente finanziamento ad _____), _____ ha proceduto ad acquistare la partecipazione del 19.8% della _____ ancora detenuta da _____. Come detto, a fine giugno 2011 la _____ era interamente detenuta da _____, la quale avrebbe poi proceduto alla fusione con la _____ nel seguente mese di luglio 2011. Motivo per il quale non vi è dubbio che il trasferimento della partecipazione è avvenuto nel 2011.

E. 3.5.1

Ora, unicamente in sede di ricorso l'insorgente, sostiene che il trasferimento della partecipazione sia da ricondurre al 2010: indica che la scrittura privata porta un errore di data e che gli effetti della cessione dell'azienda, e quindi anche della vendita della partecipazione della _____ alla _____ in liquidazione, siano da anteporre a tale periodo fiscale. Ora, tale argomento appare contraddittorio con quanto indicato – invero correttamente - nelle dichiarazioni fiscali 2010 e 2011 ed è potenzialmente problematico dal profilo della buona fede.

E. 3.5.2

Infatti secondo l'art. 9 Cost. gli organi dello Stato e secondo l'art. 5 cpv. 3 Cost. organi dello Stato, autorità e privati devono agire secondo il principio della buona fede. Entrambe le disposizioni costituzionali sono concretizzate dal divieto legale dell'abuso di diritto (art.

2 cpv. 2 CC), che interessa tutti i settori giuridici. Un caso di abuso di diritto previsto dall'art. 2 cpv. 2 CC è quello della condotta contraddittoria (venire contra factum proprium). Tale principio è violato da chi adotta una condotta contraddittoria o abusiva oppure inganna la controparte. Simile comportamento non merita infatti alcuna tutela giuridica (sentenza n. 2C_334/2014 del 9 luglio 2015 consid 2.5.1 e 2.5.2 e giurisprudenza citata).

E. 3.6

In conclusione di questo primo aspetto del gravame si ha che ciò che conta è unicamente la vendita della partecipazione della _____ da parte di _____: il fatto che sia stata decisa la cessione di un ramo di azienda della _____ (e non la vendita della società in quanto tale) a fine 2010 è unicamente da leggere come una lettera d'intenti tra le parti con la quale sono state concordate e organizzate le tempistiche della divisione degli interessi imprenditoriali tra i due fratelli _____: la cessione dell'azienda e la vendita dei diritti di partecipazione sono state di fatto formalizzate e concretizzate unicamente nel giugno 2011 (a tal proposito si può leggere nell'atto del notaio _____, di cui al doc. T, pag. 3 che il possesso ed il godimento dell'azienda sarebbero stati effettivi unicamente a decorrere dal 20.6.2011), come testimoniano gli atti all'incanto. Su questo aspetto, il ricorso non merita pertanto tutela alcuna.

E. 4.1

Ora, assodato che la vendita della partecipazione della _____ in liquidazione è avvenuta nel giugno del 2011, occorre verificare se sono riunite le condizioni esatte dalla legge per ritenere data una trasposizione.

E. 4.2

La vendita è inerente la partecipazione del 19.8% della _____ detenuta da _____ nella propria sostanza privata (cfr. dichiarazioni fiscali 2010 e 2011). Parte acquirente è la _____, società detenuta al 50% da parte _____. Il prezzo corrisposto per la vendita è € 1'350'000.- importo superiore al valore nominale di fr. 49'500.-. Motivo per il quale sono date cumulativamente tutte le condizioni per poter ritenere adempiuta la trasposizione e la conseguente imposizione a titolo di reddito da sostanza mobiliare.

E. 4.3.1

Rimane in ultimo ancora da verificare l'ammontare del reddito da sostanza mobiliare. In sede di osservazioni al ricorso, l'UT ha aderito al calcolo proposto con il gravame da _____.

E. 4.3.2

In sede ricorsuale _____, sempre per il tramite del suo patrocinatore ha indicato che, durante un verbale assembleare della _____ del 2.8.2001 fra le altre cose è stato deciso un aumento del capitale sociale ad € 250'000.-. L'aumento del capitale di € 146'000.- sarebbe avvenuto mediante offerta in opzione ai soci. La modalità concordata consisteva nel versamento di un fondo sovrapprezzo azioni in ragione di € 2 per ogni azione nominale di € 1 e così di € 292'000.-. Ciò ha comportato un apporto di capitale aggiuntivo, rispetto al capitale nominale, da parte degli azionisti sottoscrittori, iscritta in un apposito conto di riserva di apporto di capitale, denominata "fondo sovrapprezzo azioni".

E. 4.3.3

Secondo l'art. 20 cpv. 3 LIFD (nella versione in vigore nel periodo fiscale 2011) il rimborso degli apporti, dell'aggio e dei pagamenti suppletivi forniti dai titolari dei diritti di partecipazione dopo il 31 dicembre 1996 è trattato in modo identico al rimborso del capitale azionario o sociale. Di ugual tenore l'art. 19 cpv. 3 LT nella versione in vigore nel 2011. Come correttamente indicato dal ricorrente, la Circolare n. 29 dell'AFC "Principio dell'apporto di capitale – vecchio diritto contabile" tratta al paragrafo 4.2.5. la tematica della trasposizione. In base al principio dell'apporto di capitale, il concetto di valore nominale ai sensi dell'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD, in merito alla determinazione del reddito imponibile della sostanza, secondo l'articolo 20 capoverso 1 lettera c LIFD, deve essere interpretato in modo più ampio. Si considera reddito da sostanza mobiliare ai sensi dell'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD, il ricavo della vendita che eccede il valore nominale (liberato) e la parte proporzionale delle riserve da apporti di capitale della società di capitali o della società cooperativa le cui partecipazioni sono state trasferite.

E. 4.3.4

Effettivamente dall'analisi del bilancio della _____ al 31.12.2008 ed al 31.12.2007 (allegato doc. G al ricorso) si rileva l'esistenza di una "Riserva da sovrapprezzo delle azioni". La stessa esisteva ancora al 31.12.2009 ed al 31.12.2010 (allegato doc. H al ricorso). Motivo per il quale, correttamente dal prezzo di cessione della partecipazione, pari ad € 1'350'000.- deve essere dedotto oltre al valore nominale della stessa (pari ad € 49'500.-) la quota parte della riserva di apporto di capitale (ossia il 19.8% di € 292'000).

E. 5

Il ricorso è parzialmente accolto limitatamente all'importo del reddito da sostanza mobiliare, che viene riformato in fr. 905'096.-. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico del ricorrente in ragione della sua soccombenza. Le ripetibili vengono assegnate proporzionalmente alla soccombenza di causa. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, il reddito da sostanza mobiliare viene stabilito in fr. 905'096.-. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 3'500.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.- per un totale di

fr. 4'000.- sono a carico del ricorrente in ragione di 6/8.

3. Vengono riconosciuti fr. 300.- a titolo di ripetibili. 4. Contro il prese _____ 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.