Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1095/2015

Sentenza del 27 maggio 2016

II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Seiler, Presidente,
Zünd, Aubry Girardin,
Cancelliere Savoldelli.

Partecipanti al procedimento
A._____ SA,
patrocinata dall'avv. dott. Ettore Item,
ricorrente,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta,
imposta preventiva, tasse di bollo, Eigerstrasse 65, 3003 Berna.

Oggetto
tassa di bollo,

ricorso in materia di diritto pubblico contro la sentenza emanata il 2 novembre 2015 dal Tribunale amministrativo federale, Corte I.

Fatti:

A.
La società anonima A._____ SA è iscritta nel registro di commercio dal 1997. Essa è detenuta in particolare dalla C._____ SA.
Nel 2010, la A._____ SA è stata oggetto di controlli dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) nell'ambito dei quali è stato tra l'altro constatato che nel conto economico relativo all'anno 2007 figura una voce denominata "utile da rinuncia azionisti", il cui totale ammonta a 1'790'151.22 franchi.

B.
Dopo un prolungato scambio di scritti, con lettera del 6 dicembre 2012 I'AFC ha comunicato alla A._____ SA quanto segue:

"Ci riferiamo alla corrispondenza finora intercorsa in relazione al controllo dei rendiconti della vostra società dal 2005 al 2008. Purtroppo, contrariamente a quanto previsto, nel corso del corrente anno, non ci è stato possibile rientrare nel merito delle problematiche in esame. In particolare non ci è stato possibile accertare nel corso del 2012:

-eventuali versamenti suppletivi concessi dagli azionisti alla società e quindi imponibili ai sensi dell'art. 5

cpv. 2 lett. a e art. 8 cpv. 1 lett. b della legge federale sulle tasse di bollo (LTB);
-eventuali prestazioni valutabili in denaro, concesse dalla società e imponibili ai sensi degli art. 4 cpv. 1 lett. b della legge federale su l'imposta preventiva (LIP) e art. 20 della relativa ordinanza d'esecuzione (OIP).
A tali condizioni e al fine di salvaguardare i nostri diritti, dobbiamo far valere il nostro credito fiscale per il 2007 che si prescrive a fine anno (art. 30 LTB e art. 17 LIP). In particolare, fino a prova contraria, riteniamo che la società, nel corso dell'esercizio 2007, abbia concesso delle prestazioni valutabili in denaro, rispettivamente abbia ricevuto dei versamenti suppletivi, ai sensi dei citati articoli. Pertanto, provvisoriamente, interrompiamo la prescrizione su tutto l'esercizio 2007.
Per poter completare l'esame in corso attendiamo ancora la documentazione richiesta con la nostra lettera del 21 ottobre 2012 alla Fiduciaria C._____ entro il 31 dicembre 2012. Dopodiché, appena possibile, prenderemo contatto per definire la pratica".

C.
II 29 gennaio 2014 I'AFC ha domandato alla A._____ SA il versamento di fr. 17'901.50 a titolo di tassa di emissione in relazione alla rinuncia di un credito (versamento suppletivo) per un ammontare di fr. 1'790'151.22 da parte dell'azionista C._____ SA. Constatato il mancato pagamento dell'importo richiesto, il 22 ottobre 2014 ha quindi emanato una decisione, con la quale imponeva alla contribuente il versamento della somma richiesta in precedenza, delle spese esecutive e degli interessi di mora, e rigettava l'opposizione interposta contro il precetto esecutivo notificatole il 12 giugno precedente.
Adita su reclamo, l'AFC ha mantenuto la propria posizione; la decisione su reclamo del 2 febbraio 2015 è stata successivamente confermata dal Tribunale amministrativo federale, con sentenza del 2 novembre 2015. Come l'autorità di prima istanza, anch'esso ha in effetti concluso che il credito fiscale in discussione non era affatto prescritto, che la ripresa fiscale era giustificata e che nemmeno erano date le condizioni per una rinuncia all'imposizione, per un'esenzione o per un condono.

D.
A._____ SA ha impugnato il giudizio del Tribunale amministrativo federale con ricorso in materia di diritto pubblico del 4 dicembre 2015 davanti al Tribunale federale, domandandone la riforma. Da un lato, sostiene che le condizioni per applicare l'art. 5 cpv. 2 lett. a della legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo (LTB; RS 641.10) non siano adempiute rispettivamente che l'AFC avrebbe dovuto rinunciare alla riscossione; dall'altro considera che un eventuale credito sarebbe comunque prescritto.
Il Tribunale amministrativo federale non ha formulato osservazioni, mentre l'AFC ha chiesto che l'impugnativa sia respinta.

Diritto:

1.
Diretta contro una decisione finale del Tribunale amministrativo federale (art. 86 cpv. 1 lett. a e 90 LTF), l'impugnativa concerne una causa di diritto pubblico (art. 82 lett. a LTF) che non ricade sotto le eccezioni previste dall'art. 83 LTF (sentenza 2C 1001/2014 del 10 agosto 2015 consid. 1.1). Presentata in tempo utile (art. 100 cpv. 1 LTF) dalla destinataria della pronuncia contestata, con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), essa è quindi ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico.

2.

2.1. Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF); nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate. Nell'atto di ricorso occorre pertanto spiegare in modo conciso, riferendosi all'oggetto del litigio, in cosa consiste la lesione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245 seg.). Esigenze più severe valgono inoltre in relazione alla violazione di diritti fondamentali (art. 106 cpv. 2 LTF). Il Tribunale federale esamina infatti simili censure solo se l'insorgente le ha sollevate e motivate con precisione (DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246).

2.2. Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Esso può scostarsene se è stato eseguito violando il diritto ai sensi dell'art. 95 LTF, oppure in modo manifestamente inesatto e quindi arbitrario (art. 105 cpv. 2 LTF). In relazione all'apprezzamento delle prove e all'accertamento dei fatti, il Tribunale federale riconosce al Giudice del merito un ampio potere. Ammette cioè una violazione dell'art. 9 Cost. solo qualora l'istanza inferiore non abbia manifestamente compreso il senso e la portata di un mezzo di prova, abbia omesso di considerare un mezzo di prova pertinente senza un serio motivo, oppure se, sulla base dei fatti raccolti, abbia tratto delle deduzioni insostenibili (sentenza 2C 892/2010 del 26 aprile 2011 consid. 1.4). In conformità a quanto previsto dall'art. 106 cpv. 2 LTF, spetta al ricorrente argomentare, con precisione e per ogni accertamento di fatto censurato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, per quale ragione l'apprezzamento dell'autorità adita sia insostenibile e in che misura la violazione invocata sarebbe suscettibile d'avere un'influenza sull'esito del litigio (DTF 133 IV 286 consid.
1.4 pag. 287 seg.; 128 I 295 consid. 7a pag. 312).

2.3. Nel caso in esame, la ricorrente si lamenta a più riprese di un accertamento dei fatti rispettivamente di un apprezzamento delle prove arbitrari. In tutti i casi in cui lo fa, le sue critiche si esauriscono tuttavia in semplici affermazioni, che non rispettano le condizioni esposte nel considerando 2.2. Pertanto, i fatti che emergono dalla querelata sentenza vincolano il Tribunale federale anche nel caso concreto (art. 105 cpv. 1 LTF). Quella dell'applicazione della legge federale sulle tasse di bollo ai fatti che risultano dal giudizio impugnato è invece questione di diritto che, come detto, viene di principio esaminata d'ufficio.

3.
La procedura trae origine dalla decisione del 22 ottobre 2014 dell'AFC, con la quale quest'ultima ha imposto alla ricorrente il versamento della somma di fr. 17'901.50 a titolo di tassa di emissione giusta l'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB in relazione alla rinuncia di credito per un ammontare di fr. 1'790'151.22 da parte dell'azionista C._____ SA.

3.1. Chiamato in primo luogo ad esprimersi sull'eccezione di prescrizione, il Tribunale amministrativo federale ha ricordato che il credito fiscale si prescrive in cinque anni a contare dalla fine dell'anno civile in cui è sorto (art. 30 cpv. 1 LTB) e che la prescrizione è interrotta ogni volta che una persona tenuta al pagamento riconosce il credito fiscale rispettivamente ogni volta che un atto ufficiale inteso ad esigerlo è notificato alla stessa (art. 30 cpv. 3 LTB). Riferitosi alla giurisprudenza, ha poi osservato che il concetto di atto interruttivo della prescrizione va inteso in modo ampio. Sottolineato tra l'altro come non sia necessario che le circostanze di fatto suscettibili di comportare una ripresa fiscale siano interamente delucidate, né che l'importo del credito fiscale venga indicato, ha quindi concluso che le condizioni per ammettere l'interruzione di prescrizione fossero date anche in relazione alla lettera spedita dall'AFC il 6 dicembre 2012.

3.2. Confermata l'esigibilità del credito vantato, il Tribunale amministrativo federale ha in secondo luogo ammesso pure i requisiti per procedere a un'imposizione giusta l'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB.
In questo contesto, ha in effetti ricordato che l'art. 5 cpv. 2 LTB estende l'imposizione a tutti i versamenti suppletivi che i soci o gli azionisti fanno alla società, spiegabili solo alla luce del rapporto di partecipazione tra socio/azionista e società, e che l'abbandono senza controprestazione di crediti da parte di un socio costituisce di principio anch'esso un versamento suppletivo ai sensi di questa norma. Ha quindi preso atto di quanto emergeva dalla contabilità dell'insorgente, ovvero del fatto che l'importo di fr. 1'790'151.22, all'origine dell'imposizione è stato contabilizzato quale «utile da rinuncia azionisti» nel conto economico al 31 dicembre 2007 e quale accantonamento denominato «Acc. Abbattimento finanz. da C._____» nella scheda contabile n. 2550619. Ha infine concluso che, in assenza di elementi atti a mettere in dubbio la credibilità della contabilità del contribuente, le autorità fiscali ben hanno fatto ad attenersi alla presunzione di esattezza di cui fruisce tale contabilità e a considerare l'importo oggetto della rinuncia da parte della C._____ SA quale versamento suppletivo imponibile.

3.3. Espressosi su prescrizione e applicabilità dell'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB alla fattispecie, il Tribunale amministrativo federale ha in terzo luogo negato anche le condizioni per una rinuncia all'imposizione in base alla

prassi dell'AFC, rispettivamente per un'esenzione o un condono ai sensi dell'art. 6 cpv. 1 lett. k e dell'art. 12 LTB. Riferendosi alla circolare dell'AFC n. 32 del 23 dicembre 2010 (cifra 3.3.4), ha infatti spiegato che una rinuncia all'imposizione può avvenire solo in presenza di una società in stato di liquidazione formale, ciò che non è il caso nella fattispecie che ci occupa. In relazione all'art. 6 cpv. 1 lett. k LTB, entrato in vigore il 1°gennaio 2009, ha invece rilevato che la rinuncia al credito non permette comunque alla ricorrente di eliminare le perdite accumulate, mentre in relazione all'art. 12 LTB ha constatato come non sia riscontrabile nessun risanamento effettivo.

4.
Insorgendo davanti al Tribunale federale, la ricorrente non concorda innanzitutto con la conclusione secondo cui la lettera del 6 dicembre 2012 avrebbe interrotto la prescrizione. Nato il 31 dicembre 2007, il credito fiscale sarebbe quindi prescritto già alla fine del 2012.

4.1. Su questo specifico punto, l'impugnativa rileva che, anche se l'atto interruttivo della prescrizione non deve rivestire una forma particolare, è pur sempre necessaria almeno la precisa manifestazione di volontà dell'autorità di voler accertare o incassare un credito fiscale che detta autorità ritiene esistente. Inoltre, è anche necessario che l'atto interruttivo della prescrizione menzioni l'essenziale delle circostanze di fatto sulle quali è fondato il credito fiscale, permettendo in tal modo all'assoggettato di comprendere di cosa si tratta. Ritenendo che la lettera in questione non rispetti tali criteri, chiede pertanto che sia riconosciuto che il credito vantato dall'AFC è in realtà prescritto.

4.2. Come già indicato in precedenza, la legge federale sulle tasse di bollo prevede che la prescrizione è interrotta ogni volta che una persona tenuta al pagamento riconosce il credito fiscale e ogni volta che un atto ufficiale inteso ad esigerlo è notificato alla stessa (art. 30 cpv. 3 LTB). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale relativa all'art. 17 cpv. 3 LIP, che ha tenore analogo all'art. 30 cpv. 3 LTB, per raggiungere quest'ultimo risultato è sufficiente che al contribuente venga comunicato in modo chiaro che una determinata fattispecie risulta imponibile (sentenza 2C 1071/2012 del 7 maggio 2013 consid. 3.2 con i seguenti rinvii: DTF 139 I 64 consid. 3.3-3.4 pag. 67 segg.; 126 II 1 consid. 2c pag. 3; sentenze 2C 379/2010 del 19 novembre 2010 consid. 5.2 e 2A.546/2001 del 1°maggio 2002 consid. 3d).

4.3. Sennonché, proprio questa funzione dev'essere riconosciuta anche alla lettera indirizzatale il 6 dicembre 2012 dall'AFC.

4.3.1. Fatto riferimento alla corrispondenza sin lì intercorsa e in particolare allo scritto che le aveva inviato il 21 ottobre precedente, così come ai controlli eseguiti sui rendiconti 2005-2008 della società, l'AFC comunica infatti alla ricorrente di ritenere che, nel corso del 2007, abbia concesso delle prestazioni valutabili in denaro ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21), nonché ricevuto versamenti suppletivi imponibili ai sensi dell'art. 5 cpv. 2 lett. a e 8 cpv. 1 lett. b LTB e, in relazione alle fattispecie che ricadono nell'ambito di applicazione di queste due norme, fa quindi valere l'interruzione di prescrizione.

4.3.2. A differenza di quanto sostenuto nell'impugnativa, il periodo fiscale oggetto del contendere era quindi più che chiaro, poiché la lettera si riferisce specificatamente a operazioni che sono avvenute "nel corso dell'esercizio 2007". Inoltre, nemmeno è possibile sostenere che la contribuente non potesse "in alcun modo comprendere le circostanze di fatto sulle quali si fondava il credito fiscale". Se infatti è vero che la lettera non si riferisce specificatamente alla rinuncia del credito da parte della C._____ SA, è altrettanto vero che essa contiene un esplicito richiamo alla corrispondenza sin lì intercorsa in relazione alle verifiche in corso e rinvia in particolare anche allo scritto del 21 ottobre 2012, che riguarda schede contabili ben precise, tra cui le n. 255061, 2550610 e 2550619 concernenti l'operazione in discussione.

4.3.3. Con riferimento a giurisprudenza e dottrina, occorre del resto considerare che il concetto di "atto ufficiale inteso ad esigere il credito" va compreso in modo ampio e in particolare che non è necessario né che le circostanze di fatto suscettibili di comportare una ripresa fiscale siano interamente delucidate, né che l'ammontare

preciso del credito fiscale venga indicato dall'autorità (sentenze 2C 379/2010 del 19 novembre 2010 consid. 5.2 e 2A.546/2001 del 1°maggio 2002 alle quali rinvia appunto anche la già citata sentenza 2C 1071/2012; STEPHANIE EICHENBERGER, Kommentar Stempelabgaben, 2006, n. 12-14 ad art. 30; MICHAEL BEUSCH, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, 2006, n. 37 ad art. 30 LTB).

4.4. Per quanto precede, l'eccezione di prescrizione sollevata dalla ricorrente anche davanti al Tribunale federale risulta infondata e dev'essere respinta.

5.
Accertato che il credito fiscale non è prescritto, vanno ora esaminate le censure relative all'imposizione in quanto tale.

5.1. A mente della ricorrente, la rinuncia del credito vantato dalla C._____ SA nei suoi confronti non può essere paragonata ad un versamento suppletivo ai sensi dell'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB siccome "dall'esame degli atti dell'incarto dell'AFC qui richiamato, ma anche dagli accertamenti fatti dal TAF nei considerandi del giudizio qui impugnato, la fattispecie in esame è completamente diversa".

5.2. Preso atto del tenore delle critiche formulate nell'impugnativa, occorre innanzitutto ribadire che un semplice invito all'esame "degli atti dell'incarto dell'AFC" non permette di scostarsi dagli accertamenti di fatto contenuti nel giudizio impugnato; d'altra parte, va rilevato che la conclusione cui giunge il Tribunale amministrativo federale in merito all'applicabilità dell'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB alla fattispecie è fondata su una serie di rimandi precisi e dettagliati alla contabilità della ricorrente, dai quali quest'ultima non poteva semplicemente fare astrazione ma doveva semmai contestare rispettivamente discutere (precedenti consid. 2.2-2.3).

5.3. Sulla base degli accertamenti di fatto contenuti nella querelata sentenza, che legano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF), occorre ad ogni modo confermare che gli estremi per l'imposizione della fattispecie secondo l'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB risultano dati.

5.3.1. Come indicato nel giudizio impugnato, per versamento suppletivo ai sensi dell'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB non va infatti intesa solo una prestazione in denaro, bensì più in generale un vantaggio di natura economica accordato alla società, e tra essi rientra precisamente anche l'abbandono di un credito nei confronti della società da parte di un azionista (sentenza 2C 115/2007 dell'11 febbraio 2008 consid. 7.2 e 2A.716/2004 dell'8 luglio 2005 consid. 2.1; JEAN-BLAISE ECKERT/JÉRÔME PIGUET, Kommentar Stempelabgaben, 2006, n. 27-28 e 37 segg. ad art. 5; MARCO DUSS/JULIA VON AH/ROMAN SIEBER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, 2006, n. 63 ad art. 5 LTB).

5.3.2. Ora, nel caso in esame è pacifico che la C._____ SA è azionista della ricorrente; nel contempo, accertato è anche il fatto che questa società vantava nei confronti della ricorrente un credito di fr. 1'790'151.22 al quale ha rinunciato, che detta rinuncia è avvenuta contestualmente al rapporto che legava l'azionista alla società senza una controprestazione da parte della ricorrente, e che l'importo oggetto di rinuncia a favore della ricorrente stessa è stato in seguito contabilizzato da quest'ultima quale «utile da rinuncia azionisti» nel conto economico al 31 dicembre 2007 e quale accantonamento denominato «Acc. Abbattimento finanz. da C._____» nella scheda contabile n. 2550619.

5.3.3. Constatata l'assenza di lacune sostanziali o d'irregolarità formali atte a mettere in dubbio la credibilità della contabilità dell'insorgente, come pure di una divergenza manifesta tra i risultati allibrati e lo stato reale di fatto, bene quindi ha fatto il Tribunale amministrativo federale ad attenersi alla presunzione d'esattezza di cui gode tale contabilità e a condividere la conclusione secondo la quale la fattispecie descritta ricade sotto l'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB (DTF 134 II 207 consid. 3.3 pag. 211 seg.; sentenza 2C 419/2010 del 13 ottobre 2010 consid. 3.2).

5.3.4. Sempre come indicato nel giudizio impugnato, date non sono in effetti nemmeno le condizioni per una

rinuncia del prelievo da parte dell'AFC. Secondo i fatti accertati dall'istanza precedente, la ricorrente non si trova infatti formalmente in stato di liquidazione, motivo per cui - nonostante le difficili condizioni finanziarie con le quali è confrontata - non può affatto richiamarsi alla prassi prevista dall'autorità di prima istanza per tali casi, sulla quale per altro la sua impugnativa non si esprime (circolare dell'AFC n. 32 del 23 dicembre 2010 cifra 3.3.4; ECKERT/PIGUET, op. cit., n. 43 ad art. 5 LTB; DUSS/VON AH/SIEBER, op. cit., n. 63 ad art. 5 LTB).

5.3.5. Per quanto riguarda le condizioni per un'esenzione o un condono, esse non devono invece essere esaminate oltre. Impugnando il giudizio del Tribunale amministrativo federale davanti a questa Corte, la ricorrente non si richiama infatti (più) né all'art. 6 cpv. 1 lett. k né all'art. 12 LTB. A titolo abbondanziale può essere comunque rilevato che l'art. 6 cvp. 1 lett. k LTB è entrato in vigore solo 1°gennaio 2009 e non trova quindi applicazione alla fattispecie, avente per oggetto un versamento avvenuto nel 2007 (sentenza 2C 1001/2014 del 10 agosto 2015 consid. 5).

6.
Per quanto precede, il ricorso va pertanto respinto, poiché infondato. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza (art. 66 cpv. 1 LTF); non si assegnano ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.
Il ricorso è respinto.

2.
Le spese giudiziarie di fr. 2'000.– sono poste a carico della ricorrente.

3.
Comunicazione al patrocinatore della ricorrente, all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo, nonché al Tribunale amministrativo federale, Corte I.

Losanna, 27 maggio 2016

In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero

Il Presidente: Seiler

Il Cancelliere: Savoldelli