Urteilskopf

115 Ib 121

15. Estratto della sentenza 19 maggio 1989 della II Corte di diritto pubblico nella causa Amministrazione dell'imposta federale diretta del Cantone Ticino c. XY S.A. e Camera di diritto tributario del Cantone Ticino (ricorso di diritto amministrativo)
Regeste (de):
Art. 49 BdBSt; Art. 24 und 25 des Weinstatuts; Besteuerung von Weineinfuhrkontingenten.

Die Übertragung von Kontingenten unter wirtschaftlich verbundenen Personen ohne entsprechende Gegenleistung stellt aufgrund ihrer tatsächlichen Wirkungen eine nach Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt steuerbare geldwerte Leistung dar.

Regeste (fr):
Art. 49 IFD; art. 24 et 25 du statut du vin; imposition des contingents d'importation de vin.

Le transfert de contingents sans contre-prestation entre des personnes liées économiquement présente par ses effets réels une prestation en argent au sens de l'art. 49 al. 1 lit. b IFD.

Regesto (it):
Art. 49 DIFD; art. 24 e 25 dello statuto del vino; imponibilità dei contingenti d'importazione di vino.

Per gli effetti esplicati in realtà un trapasso di contingenti effettuato senza corrispondente controprestazione tra due persone economicamente legate fra di esse dev'essere considerato come una prestazione valutabile in denaro imponibile conformemente all'art. 49 cpv. 1 lett. b DIFD.

Sachverhalt ab Seite 121

Come ditta particolarmente attiva nel commercio d'importazione, la XY S.A. possedeva un determinato contingente di vino. Con contratto scritto del 19 marzo 1979 il suo azionista maggioritario ha venduto alla Z AG 48 azioni nominali di fr. 1'000.– (in totale fr. 48'000.–). Secondo l'art. 4 del contratto, il prezzo di vendita del pacchetto azionario (ceduto all'acquirente per la somma di fr. 522'500.–) si baserebbe sul bilancio del 30 giugno 1978 della XY S.A. Nel corso del 1981 e del 1982, i permessi d'importazione detenuti dalla XY S.A. sono stati trasmessi - con il consenso della Divisione delle importazioni ed esportazioni dell'Ufficio federale dell'economia esterna - alla società madre Z. Successivamente la società figlia XY ha cessato la propria attività. Nella dichiarazione per l'imposta federale diretta del periodo 1983/84 la XY S.A. ha indicato un utile netto di fr. 37'469.– per l'esercizio 1981 e di fr. 2'500.– per l'anno successivo; dalla media dei due anni ha quindi dedotto le perdite riportate di fr. 6'796.–, ottenendo così un utile medio imponibile di fr. 13'188.–. Ai fini del periodo all'esame la XY S.A. è stata tassata per un utile imponibile di fr. 249'400.–. L'autorità cantonale ha tenuto

conto del valore attribuito ai menzionati contingenti - che considera incluso nel prezzo di vendita del pacchetto azionario - e ha ripreso sull'utile dichiarato un importo di fr. 323'747.– per l'esercizio 1981 e uno di fr. 148'753.– per l'esercizio 1982. A mente sua l'avvenuto trapasso costituirebbe una "cessione gratuita di valori e diritti" da parte della XY S.A. al proprio azionista (la Z AG) e dovrebbe essere considerato come un"'elargizione a terzi" giusta l'art. 49 DIFD. Definendo "irrilevante" dal punto di vista fiscale il fatto che lo statuto del vino (Ordinanza concernente la viticoltura e lo smercio dei prodotti viticoli del 23 dicembre 1871; RS 916.140) proibisca di trasferire e attivare i contingenti, l'autorità di tassazione ha respinto il reclamo della ditta contribuente. Contro questa decisione la XY S.A. è insorta davanti alla Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino. Escludendo che nel caso concreto vi possa essere "prestazione onerosa dell'una all'altra ditta" (cioè della società al suo azionista conformemente all'art. 49 DIFD), il 5 novembre 1987 la corte cantonale ha accolto il gravame. I principali argomenti addotti a sostegno della sua tesi sono due. Essa ritiene innanzitutto che l"'assegnazione" dei contingenti "non costituisce e non rappresenta un costo nel senso della contabilità commerciale: non è né contabilizzabile né soggetto a rivalutazioni di bilancio né a ammortamenti (e in ciò diverge per esempio dal diritto legato alla concessione)". Ritiene inoltre che "la cessione dell'intero pacchetto azionario o della maggioranza qualificata di 48 su 50 azioni equivale e ha effetti di cessione di commercio" e aggiunge: "Anche in questo caso il contingente scade a favore della riserva (art. 25 cpv. 2). Tant'è che in caso di rilevamento di una ditta l'assuntrice (o società madre) può ottenere - su richiesta motivata - quale nuovo contingente quello assegnato alla ditta assorbita, ma (a carico della riserva), art. 24."
L'Amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta ha impugnato il giudizio della corte ticinese con ricorso di diritto amministrativo per violazione del diritto federale, ivi compreso l'eccesso del potere d'apprezzamento. Chiede al Tribunale federale di confermare la decisione su reclamo del 9 settembre 1987 emessa dall'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche e illustra come l'imposizione ai fini dell'IFD 1983/84 di un reddito di fr. 323'747.– per l'esercizio 1981 e di fr. 148'753.– per il 1982 rappresenti il controvalore della cessione del contingente

d'importazione alla Z AG, imponibile conformemente all'art. 49 cpv. 1 lett. b DIFD. Il Tribunale federale ha accolto il ricorso.

Erwägungen

Dai considerandi:

2. a) Giusta l'art. 49 cpv. 1 lett. b DIFD entrano in linea di conto per il calcolo del reddito netto imponibile delle persone giuridiche tutti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo del conto dei profitti e delle perdite che non servono a sopperire alle spese generali consentite dall'uso commerciale (come per esempio le spese d'acquisto e di miglioramento dei beni, i versamenti al capitale sociale e le elargizioni a terzi). Elargizioni a terzi sono tutte quelle prestazioni particolari della società ai soci o alle persone legate a essa, rispettivamente ai suoi soci, che avvengono senza una corrispondente controprestazione e che la società non farebbe alle stesse condizioni a terzi che non vi partecipano (MASSHARDT/TATTI, Imposta federale diretta, nota 24 all'art. 49 DIFD; IMBODEN, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in: ASA 31 pag. 177 segg., in particolare da pag. 181 a pag. 187). Il Tribunale federale ha provveduto a specificare il concetto di "persona legata alla società" in una sentenza emessa il 17 settembre 1976 (pubblicata in: ASA 45 pag. 595), definendo tali le persone per le quali esistono legami personali o economici, che - tenen-

do conto di tutte le circostanze - costituiscono il motivo della prestazione straordinaria. b) L'Amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta ritiene l'operazione litigiosa una "cessione gratuita di valori e diritti da parte della XY S.A. al proprio azionista (Z AG) che deve essere considerata distribuzione dissimulata di utile da tassare a norma dell'art. 49 DIFD". A differenza della Camera cantonale e della contribuente, infatti, essa reputa irrilevante dal profilo fiscale le disposizioni dello statuto del vino che proibiscono di trasferire e attivare i contingenti d'importazione (in particolar modo l'art. 25 combinato con l'art. 24). Secondo i giudici cantonali, invece, "la caducità del contingente a favore del fondo riserva e la sua assegnazione ad opera del Dipartimento alla ditta assuntrice costituisce un passaggio intermedio e obbligato, una cesura per cui non si può parlare di prestazione della ditta (ceduta) al suo azionista (assuntore)". A loro modo di vedere, non essendo secondo l'art. 25 dello statuto del vino i contingenti trasferibili e

non costituendo essi attivo in caso della cessione dell'azienda, il fatto che gli stessi possano essere commercializzati non modifica la situazione di diritto stabilita dalle norme di codesto statuto. Rilevante ai fini del giudizio è dunque la questione di sapere se l'avvenuto trapasso di contingenti possa essere considerato una prestazione valutabile in denaro della XY S.A. alla Z AG. c) Lo statuto del vino tratta della viticoltura e del commercio dei vini. Esso costituisce l'ambito giuridico per il controllo dell'economia vinicola e appare pertanto inidoneo a disciplinare la soluzione del problema fiscale all'esame. Questo vale in particolar modo per l'art. 25 dello statuto, una norma dal significato essenzialmente formale, che non può essere trattata in modo isolato, ma solo in combinazione con l'art. 24. In effetti, come dimostra la realtà (si veda la documentazione allegata agli atti), anche se l'art. 25 cpv. 1 definisce non trasferibili i contingenti, l'autorità preposta (la Divisione delle importazioni ed esportazioni dell'Ufficio federale dell'economia esterna) ne autorizza il passaggio a colui che ritira una ditta già al beneficio di codesti permessi. Irrilevante dal lato fiscale è il fatto che il trapasso avvenga in modo diretto o indiretto (cioè senza toccare, oppure transitando per il fondo di riserva). Quanto avviene in realtà legittima il paragone tra il ruolo giocato dai contingenti del vino e quello svolto da un valore patrimoniale non contabilizzabile, com'è un cosiddetto goodwill. Per questo, anche se a differenza di tale valore - che quand'è derivativo viene attivato al momento dell'acquisto della ditta - i permessi all'esame non possono (secondo le disposizioni del citato statuto) costituire un attivo della società, è lecito attribuire loro un valore commerciale, imponibile al trapasso. Per gli effetti esplicati quest'operazione dev'essere considerata come una prestazione valutabile in denaro (erra la Camera quando dice che per poter essere imposta la prestazione debba "costituire un costo"), da tassare conformemente all'art. 49 cpv. 1 lett. b DIFD. Nella fattispecie si è verificato un trapasso indiretto di contingenti, approvato dall'Ufficio federale dell'economia esterna. La XY S.A. ha fatto a una persona a essa economicamente legata (la società madre Z AG, sua azionista) una prestazione - valutabile in denaro - senza corrispondente controprestazione, che alle stesse condizioni non avrebbe fatto a un terzo senza partecipazione (MASSHARDT/TATTI, op.cit., nota 24 all'art. 49 DIFD con il richiamo). La mancanza di una controprestazione del

nuovo azionista alla XY S.A. non è contestata, il valore del contingente essendo incluso nel prezzo d'acquisto del pacchetto azionario, che la Z AG ha ritirato dall'azionista principale della ditta contribuente. Trattandosi di due operazioni fiscalmente indipendenti, ai fini della tassazione occorre dunque tener conto dei contingenti nella misura in cui - come vuole la ricorrente, sostenuta dall'Amministrazione federale delle contribuzioni - può esser loro attribuito un valore economico.