



Sentenza del 20 dicembre 2012

Composizione

Giudice Michael Beusch (presidente del collegio),
giudice Pascal Mollard, giudice Salome Zimmermann,
cancelliera Frida Andreotti.

Parti

A. _____ **SA**, ...,
ricorrente 1,

B. _____, ...,
ricorrente 2,

entrambi patrocinati da ...

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni AFC,
Divisione principale imposta federale diretta, imposta
preventiva e tasse di bollo, 3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Imposta preventiva e tassa di bollo (vendita di un mantello
giuridico).

Fatti:**A.**

A.a La A._____ SA (in seguito: A._____) è una società anonima con sede a ..., il cui scopo sociale figurante dall'estratto del Registro di commercio è lo sviluppo, l'iscrizione, la compravendita, la gestione, lo sfruttamento di brevetti e licenze, l'acquisto, la vendita, l'amministrazione di beni immobili ovunque posti nonché la partecipazione finanziaria ad altre società nazionali ed estere.

A.b La A._____ è nata il ... dalla fusione per assunzione tra due società con sede a C._____, la D._____ SA e la propria società sorella D._____ SA. La D._____ SA era una società iscritta a Registro di commercio dal ... sotto la ragione sociale E._____ SA in F._____. Il suo scopo era lo sviluppo, l'iscrizione, la compravendita, la gestione, lo sfruttamento di brevetti e licenze, l'acquisto, la vendita e l'amministrazione di beni immobili, nonché la partecipazione finanziaria ad altre società nazionali ed estere. Con modifica statutaria del ..., la E._____ SA ha dipoi trasformato la propria ragione sociale in D._____ SA (cfr. plico doc. 24 prodotto dall'AFC). La E._____ SA era una società iscritta a Registro di commercio dal ..., il cui scopo era l'acquisizione, la detenzione e lo sfruttamento di brevetti nonché la concessione di licenze su tali brevetti (cfr. estratto RC *sub* plico doc. 24 prodotto dall'AFC).

A.c La A._____ dispone di un capitale azionario di fr. 1'000'000.00 suddiviso in 1'000 azioni al portatore con un valore nominale di fr. 1'000.00 ciascuna. Un primo aumento di capitale, da fr. 50'000.00 a fr. 100'000.00, ha avuto luogo il ... mentre un secondo, che ha permesso di raggiungere l'attuale capitale sociale, data del Il presidente della società con firma individuale è ad oggi F._____, ..., mentre G._____, ..., figura quale membro del Consiglio di amministrazione con firma collettiva a due. Sull'arco del periodo ... 1994 – ... 2007, B._____, ..., è stato, dapprima, fino al ... 2001, membro del Consiglio di amministrazione con firma individuale, quindi amministratore unico con firma individuale sino al ... 2003; nel seguito esso ha ricoperto la funzione di presidente con firma collettiva a due fino alla sua dimissione avvenuta il ... 2007 (cfr. estratto RC *sub* plico doc. 24 prodotto dall'AFC).

A.d Tra il 1993 e il 1999, la A._____ sarebbe stata detenuta dalla H._____ SpA, società italiana consociata al Gruppo I._____. Il 9 giugno 1999, la H._____ SpA sarebbe quindi stata incorporata nella sub-holding italiana I._____, ..., (Italia), la quale avrebbe allora detenuto la sub-holding svizzera Gruppo I._____ (Svizzera) SA con sede in ..., a sua volta già detentrica delle altre società svizzere del Gruppo. Nel 1999, all'epoca dei fatti all'origine della fattispecie oggetto del presente giudizio, la A._____ sarebbe dunque stata detenuta integralmente del I._____ SpA Italia (cfr. ricorso pagg. 3 e 4 nonché doc. 22 prodotto dall'autorità inferiore).

B.

Il 30 giugno 1994 e il 3 novembre 1994 la A._____ ha ottenuto da parte della società L._____ S.r.l. (in seguito: L._____) con sede in ..., Italia, la licenza esclusiva legata a dei territori specifici per il brevetto relativo alla macchina M._____ (cfr. doc. 16, allegati A e B prodotti dall'autorità inferiore). In ragione della mancata esecuzione da parte della A._____ delle prestazioni contrattuali dovute per gli anni 1997 e 1998, l'8 gennaio 1998 la L._____ ha disdetto i due predetti contratti di licenza esclusiva (cfr. doc. 18 prodotto dall'autorità inferiore).

C.

A seguito di una verifica fiscale periodica per l'esercizio 1998, in data 31 agosto 1999, l'AFC ha chiesto alla A._____ spiegazioni circa la mancata realizzazione di ricavi da licenze e al metodo di calcolo volto a determinare gli ammortamenti dei brevetti da essa detenuti (cfr. doc. 19 prodotto dall'autorità inferiore). Il 29 settembre successivo, la società rispondeva indicando che nel 1998 i ricavi da licenze non erano stati realizzati poiché L._____ aveva dato la disdetta dei predetti contratti sottoscritti il 30 giugno 1994 e il 3 novembre 1994. Quanto all'ammortamento dei brevetti, la società replicava che per determinarlo, essa si fondava sulla scadenza prevista dei medesimi nel 2009 e nel 2010 ritenendo che a tale data, gli stessi avrebbero dovuto completamente essere ammortizzati. Per tale motivo, aveva reputato che un ammortamento del 10% annuo avrebbe permesso di ammortizzare i brevetti entro la loro data di scadenza (cfr. doc. 18 prodotto dall'autorità inferiore).

D.

In data 17 novembre 1999 la A._____ ha venduto alla N._____ Ltd., Gerusalemme, tutti i brevetti di sua proprietà iscritti a bilancio al 31 dicembre 1998 per fr. 4'291'521.00 al prezzo di Euro 1'600'000.00 (cfr. doc. 16, allegato C prodotto dall'autorità inferiore). Dopo tale vendita,

la A._____ possedeva prevalentemente dei mezzi liquidi: il bilancio intermedio della società al 29 novembre 1999 si presentava difatti con degli attivi di complessivi fr. 4'063'694.60 composti da crediti per fr. 1'808.10, accantonamenti imposte per fr. 104'601.30 e depositi bancari per fr. 3'957'285.20 e da passivi per complessivi fr. 4'063'694.60 di cui fr. 100'000.00 quale capitale azionario, fr. 5'110'999.74 di riserve e fr. - 1'147'305.14 quale perdita riportata (cfr. docc. 21 e 11 prodotti dall'autorità inferiore).

E.

Il 30 novembre 1999, il Gruppo I._____ SpA, con sede a ... (Italia), proprietario dell'intero pacchetto azionario della A._____, ha venduto tutte le azioni detenute al Gruppo I._____ SA, ..., al prezzo di Euro 2'450'000.00 (cfr. doc. 20 prodotto dall'autorità inferiore).

F.

Nel corso del 2000, l'AFC ha chiesto alla A._____ della documentazione riguardante i contratti conclusi con L._____ il 30 giugno 1994 e il 3 novembre 1994 nonché il contratto di vendita dei due brevetti alienati. Il 17 aprile 2002 l'AFC ha quindi proceduto ad una revisione presso la società al fine di concludere il controllo dei rendiconti iniziato il 31 agosto 1999. In tale occasione, essa riscontrava il cambiamento relativo all'azionista della A._____. Nel corso dei mesi successivi, si sono tenuti più incontri tra i rappresentanti della A._____ e l'autorità inferiore volti ad acclarare la prospettata imposizione della società da parte dell'AFC.

G.

Con decisione formale 30 aprile 2008, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (in seguito: AFC) ha pertanto notificato alla A._____ il pagamento di un debito di imposta complessivo di fr. 1'375'185.00, suddiviso in fr. 39'200.00 relativo alla tassa di bollo e in fr. 1'355'950.00 inerente l'imposta preventiva e dei relativi interessi di mora del 5% annuo calcolato sul predetto importo a partire dal 30 novembre 1999 (cfr. doc. 11 prodotto dall'autorità inferiore). In quanto liquidatore della società, B._____, è stato ritenuto solidalmente responsabile per il pagamento delle imposte e dei relativi interessi dovuti.

H.

Con reclamo 3 giugno 2008, la A._____ e B._____ hanno contestato la decisione resa dall'AFC postulandone l'annullamento, asserendo, in

sintesi, che la prassi e la giurisprudenza relative alla vendita del mantello giuridico non fossero applicabili al caso in esame.

I.

In data 11 novembre 2009 l'autorità inferiore ha ammesso "molto parzialmente" il reclamo. Confermando il pagamento di fr. 39'200.00 a titolo di tassa di bollo e di fr. 1'335'950.00 a titolo di imposta preventiva, essa ha parimenti confermato il pagamento degli interessi di mora, ma a partire dal 30 dicembre 1999, ritenendo altresì responsabile solidalmente B._____.

J.

La predetta decisione è stata impugnata dai qui convenuti (di seguito: ricorrenti) con ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo federale del 14 dicembre 2009. In sostanza, nel loro gravame essi postulano l'accoglimento integrale del medesimo con conseguente annullamento della decisione su reclamo 11 novembre 2009 nonché della decisione 30 aprile 2008, rispettivamente del conteggio del 17 dicembre 2004 dell'AFC, tramite il quale l'autorità inferiore ha fatto valere i crediti d'imposta oggetto del presente giudizio. Il tutto, protestate spese, tasse e ripetibili di prima e seconda istanza.

K.

Chiamata ad esprimersi, con risposta 25 febbraio 2010, l'AFC ha postulato il rigetto integrale del gravame con conseguente assegnazione delle tasse e delle spese ai ricorrenti, ribadendo la fondatezza della propria decisione e rimandando nel merito alla decisione su reclamo da lei resa l'11 novembre 2009.

L.

Ulteriori fatti e argomenti verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del precedente giudizio.

Diritto:

1.

1.1 Il Tribunale amministrativo federale è competente per statuire nel merito della vertenza che qui ci occupa in virtù degli artt. 1 e 31 segg. della Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF; RS 173.32). Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da normative speciali, la procedura

dinanzi alla scrivente autorità giudicante è retta dalla Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021).

1.2 Il ricorso è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (cfr. art. 52 PA).

1.3 L'atto impugnato è una decisione resa dall'AFC, fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna i ricorrenti al pagamento a posteriori di importi dovuti a titolo di tassa di bollo e d'imposta preventiva. Comportando il medesimo un onere pecuniario, dato è quindi l'interesse a ricorrere. Da qui la legittimazione dei ricorrenti (cfr. art. 48 cpv. 1 PA).

1.4 Oltre all'annullamento della decisione su reclamo 11 novembre 2009, i ricorrenti postulano segnatamente l'annullamento della decisione 30 aprile 2008. Quest'ultima conclusione è tuttavia irricevibile, poiché in virtù dell'effetto devolutivo, la decisione 30 aprile 2008 è stata sostituita dalla decisione su reclamo (cfr. DTF 129 II 438 consid. 1; DTF 128 II 300 consid. 2a pag. 302 e segg.; tra le molte, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6624/2010 del 25 febbraio 2011 consid. 1.2 nonché A-5014/2009 del 20 agosto 2010 consid. 1.2 con rinvii).

1.5 Fatta eccezione per quanto detto al considerando che precede (cfr. consid. 1.4), il ricorso è ricevibile in ordine e deve quindi essere esaminato nel merito.

2.

2.1 Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza (art. 49 PA). Da parte sua, lo scrivente Tribunale non è vincolato né dai motivi adottati (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwal-

tungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. ed., Zurigo 1998, cifra 677). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione di causa (cfr. DTF 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto come in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; DTF 119 II 70 consid. 1).

2.2 I ricorrenti contestano che il caso in esame sia oggetto d'imposizione ai fini della tassa di bollo d'emissione e dell'imposta preventiva. Ritengono che l'AFC avrebbe violato il diritto federale applicando erroneamente e in modo arbitrario all'art. 5 cpv. 2 lett. b della Legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo [LTB; RS 641.10]) e all'art. 4 cpv. 1 lett. b della Legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21). Reputano difatti insostenibile e lesiva del diritto federale la tesi del mantello giuridico ritenuta dall'AFC, non sussistendo gli elementi costitutivi di tale fattispecie. Alla luce della ricostruzione dei fatti, eccepiscono che nell'operazione di cessione del pacchetto azionario difetterebbero sia gli elementi oggettivi che soggettivi. La società qui ricorrente non sarebbe difatti stata liquidata né nei fatti né nelle intenzioni dei propri organi e azionisti. Nondimeno difetterebbe qualsivoglia comportamento elusivo d'imposta. In simili circostanze, l'art. 15 cpv. 1 lett. a LIP concernente la responsabilità solidale non sarebbe a loro dire neppure applicabile.

2.3 Lo scrivente Tribunale procederà ad analizzare l'allegato ricorsuale determinando in primo luogo se sussiste nella fattispecie una vendita del mantello giuridico secondo la LTB. Verrà quindi discussa la questione dell'imposizione alla LIP, procedendo dipoi con l'esame dell'aspetto relativo alla responsabilità solidale.

3.

3.1 La Confederazione può riscuotere una tassa di bollo sui titoli, sulle quietanze di premi d'assicurazione e su altri documenti delle operazioni commerciali; ne sono eccettuati i documenti delle operazioni fondiari e ipotecarie (cfr. art. 132 cpv. 1 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 [Cost., RS 101] e art. 1 cpv. 1 LTB. Stante l'art. 5 cpv. 2 lett. b LTB, soggiace alla tassa di emissione,

poiché equiparato alla costituzione di diritti di partecipazione giusta l'art. 5 cpv. 1 LTB, il trasferimento della maggioranza delle azioni di una società svizzera economicamente liquidata o i cui attivi sono stati convertiti in mezzi liquidi. Tale norma ha quale scopo d'impedire che le tasse vengano eluse: essa vuole difatti colpire la ripresa di un quadro giuridico, operazione con la quale i partecipanti vogliono – come meglio si dirà al considerando che segue – soprattutto eludere la tassa sulla costituzione di una nuova società con l'acquisto, ad esempio, delle azioni di una società economicamente liquidata, per continuarla poi con i nuovi mezzi apportati (cfr. FF 1972 1081). La tassa d'emissione sui diritti di partecipazione è dell'1% (cfr. art. 8 cpv. 1). Nel caso di un trasferimento della maggioranza dei diritti di partecipazione, essa è calcolata sulla sostanza netta di cui dispone la società, all'atto del trasferimento, ma almeno sul valore nominale di tutti i diritti di partecipazione esistenti (art. 8 cpv. 1 lett. c LTB). In virtù dell'art. 10 cpv. 1 LTB, l'obbligo fiscale incombe alla società. In caso di trasferimento della maggioranza dei diritti di partecipazione, l'alienante è solidalmente responsabile con la società. Va inoltre evidenziato come le tasse di bollo (tra le quali va annoverata la tassa di emissione) siano delle tasse sul negozio giuridico: esse sono dovute, senza riguardo alle condizioni personali delle parti e ai motivi del negozio, allorché la fattispecie dell'imposizione menzionata nella legge è adempiuta (cfr. decisione della Commissione di ricorso del 19 novembre 1997 in Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 62.81 consid. 2a con i riferimenti ivi citati).

3.2

3.2.1 Secondo la dottrina e la prassi, il trasferimento della veste giuridica (o vendita del mantello giuridico) si verifica allorché la società cessa la propria attività, gli attivi sono trasformati in mezzi liquidi e la maggioranza dei diritti di partecipazione è ceduta a terze persone, le quali inducono la società a riprendere l'attività (cfr. sentenze del Tribunale federale 2C_566/2010 del 5 gennaio 2011 consid. 2.2 e 2A.361/2001 dell'11 marzo 2002 consid. 3; sentenza del Tribunale federale amministrativo A-7094/2008 del 7 luglio 2010 consid. 2 con rinvii; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4a ed., Basilea 2012, § 14 n. 32 con i riferimenti ivi citati; NORBERTO BERNARDONI/PIETRO BORTOLOTTI, *La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese*, Mendrisio 2010, § IX ad 10.5; THOMAS JAUSSI/ROLAND SCHWEIGHAUSER/MARKUS PFIRTER, *Die eidgenössische Stempelabgabe*, Muri/Bern 2007, n. 2.2.6, pag. 33 e segg.; CONRAD STOCKAR, *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, 4a ed., Losanna 2002, n. 3, pag. 107 e segg.).

Il trasferimento di un mantello giuridico consiste quindi nell'alienazione delle azioni di una società svizzera, iscritta a registro di commercio, che non è ancora stata giuridicamente sciolta, la quale risulta tuttavia essere economicamente liquidata, quand'anche abbia mantenuto a bilancio alcuni attivi convertiti in mezzi liquidi (averi bancari, contanti, titoli e simili) che determinano il valore venale delle azioni. Tale operazione è assimilata alla liquidazione, con susseguente nuova costituzione, poiché presenta le caratteristiche dell'abuso di diritto (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_176/2008 del 26 agosto 2008 consid. 5.1). In effetti, il venditore di queste azioni cerca, in principio, di evitare il pagamento delle spese e delle tasse legate allo scioglimento della società; l'acquirente cerca invece di ottenere un risparmio sulle spese che si presentano in caso di costituzione di una nuova società, eludendo in tal modo la tassa di bollo d'emissione. In simili circostanze, l'importo ricevuto dall'azionista deve essere inteso alla stregua di un beneficio di liquidazione assoggettato quindi all'imposta preventiva, deduzione fatta della parte del capitale azionario da lui prestata. Anche se la società non gli accorda tale importo, ma esso rimane in possesso della medesima sotto forma di liquidità, esso rientra in effetti nel prezzo versatogli dall'acquirente del pacchetto azionario, il quale è considerato, in base ad una valutazione economica, come un'eccedenza di liquidazione (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_176/2008 del 26 agosto 2008 consid. 5.1 con riferimenti). Per essere qualificata quale trasferimento della veste giuridica, una vendita deve dunque condurre economicamente al medesimo risultato della liquidazione di una società e della costituzione di una nuova. Una società si considera economicamente liquidata allorquando: (i) gli attivi sono costituiti essenzialmente da mezzi liquidi o da crediti verso gli azionisti, (ii) non svolge nessuna attività, (iii) gli acquirenti delle azioni modificano l'attività originaria della società, (iv) nel calcolo del prezzo delle azioni non si tiene conto del valore dell'avviamento (cfr. BERNARDONI/BORTOLOTTI, op. cit., § IX *ad* 10.5). L'attività societaria deve in ogni caso cessare prima della compravendita del pacchetto azionario. Non è determinante quanto tempo sia trascorso tra la cessazione dell'attività e il cambiamento di azionariato (cfr. MARCO DUSS/JULIA VON AH/ROMAN SIEBER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [ed.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Basilea 2006, n. 88 *ad* art. 5 con i riferimenti giurisprudenziali ivi citati). Secondo la giurisprudenza, l'intenzione di eludere la tassa di bollo non costituisce una condizione di assoggettamento alla medesima, giacché la norma di cui all'art. 5 cpv. 2 lett. b LTB ha proprio quale scopo quello di impedire una simile evenienza. È quindi sufficiente che la fattispecie descritta dalla norma sia

realizzata (cfr. la predetta sentenza del Tribunale amministrativo federale A-7094/2008 consid. 2.2 con i numerosi riferimenti ivi citati).

3.2.2 Diversi indizi permettono di ritenere l'esistenza di un trasferimento della veste giuridica, segnatamente il trasferimento della sede, la modifica della ragione sociale, dello scopo e del consiglio di amministrazione (cfr. la predetta sentenza 2C_176/2008 consid. 5.1 con riferimenti). Oltre a questi indizi di natura puramente formale, la giurisprudenza ha altresì sancito che vanno presi in considerazione anche criteri economici relativi alla liquidazione di fatto (cfr. decisioni della Commissione di ricorso del 29 gennaio 1999 e del 19 novembre 1997, in: GAAC 64.114 consid. 2b/cc e 62.81 consid. 2b). Se gli indizi di natura economica portano a concludere con tutta evidenza l'adempimento di una liquidazione di fatto, i suenunciati indizi formali passano in secondo piano, dopo le condizioni concrete (cfr. STOCKAR, op. cit, n. 3, pag. 108). Per poter assoggettare all'imposta di bollo la vendita di un pacchetto azionario devono quindi essere adempiute due condizioni cumulative: da un lato, la maggioranza del capitale azionario dev'essere stato ceduto, nella forma di un reale trasferimento di proprietà ai sensi del diritto privato, in uno o più pacchetti, dall'altro, la società deve essere economicamente liquidata oppure i suoi attivi devono essere stati resi liquidi (cfr. la già citata decisione del Tribunale federale 2C_176/2008 consid. 5.1 con riferimenti nonché la predetta sentenza in: GAAC 62.81 consid. 2b). Secondo la giurisprudenza, la tassa di bollo è dovuta anche allorquando il pacchetto azionario è trasferito all'interno del medesimo gruppo di imprese (cfr. GAAC 64.114 consid. 2b/cc con rinvii; 64.79 consid. 4a e 62.81 consid. 2b).

3.3 I ricorrenti, opponendosi alla conclusione cui è pervenuta la precedente istanza di giudizio, ritengono avantutto che la circostanza dello svuotamento della sostanza economica e la riduzione allo stato liquido in vista della liquidazione della società devono trovarsi confermati da altri fattori qualificanti – quali per esempio le circostanze di fatto specifiche del caso concreto e le motivazioni soggettive di organi e azionisti – che permettano secondo un giudizio complessivo di confermare l'effettiva e definitiva interruzione delle attività della società e dunque, la sua liquidazione di fatto. Essi reputano superficiale e riduttivo limitare l'analisi alla condizione statica e puntuale della situazione contabile della società al momento della vendita del pacchetto azionario per giudicare dell'esistenza, o meno, di un'attività aziendale. Postulano di conseguenza che l'analisi venga estesa anche agli elementi soggettivi quali le intenzioni e la volontà degli organi e degli azionisti e a quelli fattuali, in particolare il contesto e le altre considerazioni di tipo

economico, della fattispecie. Sostengono quindi che la vendita dei brevetti alla società israeliana e il trasferimento delle azioni trovano una giustificazione commerciale e si iscrivono in una realtà economica, ovverosia, la società ricorrente intendeva da un lato, eliminare degli attivi divenuti obsoleti, in attesa di una compravendita di nuovi, dall'altro, riorganizzare il gruppo visto l'entrata in vigore della normativa italiana in materia di Controlled Foreign Companies (CFC). Al momento della cessione delle proprie azioni, la società ricorrente si sarebbe dunque trovata in una fase di transizione per i suindicati motivi, situazione questa, peraltro ritenuta tipica di questo genere di società. A loro dire, la ricorrente 1 svolgerebbe difatti un'attività tipicamente di amministrazione, essendole affidata la gestione di parte del patrimonio immateriale del gruppo della quale è parte nonché la conduzione di un'attività immobiliare, motivo per cui, la sua attività attraverserebbe delle fasi da più a meno intense con conseguente oscillazione nella liquidità iscritta a bilancio. I ricorrenti fanno altresì notare l'inesistenza dei tipici indizi formali di un mantello giuridico ed eccepiscono infine che la cessione dell'intero pacchetto azionario è comunque avvenuta all'interno del gruppo di imprese, circostanza della quale l'autorità inferiore non avrebbe tenuto conto.

3.4

3.4.1 Nella fattispecie è assodato come l'intero pacchetto azionario della A._____ sia stato ceduto il 30 novembre 1999 (cfr. contratto di compravendita di azioni *sub* doc. 20 prodotto dall'autorità inferiore). Come precisato nei fatti e appurato in base alla documentazione prodotta, dopo la vendita, avvenuta il 17 novembre 1999, alla società israeliana di tutti i brevetti di proprietà della A._____ iscritti a bilancio al 31 dicembre 1998 per Euro 2'450'000.00, la A._____ possedeva in prevalenza dei mezzi liquidi. Il bilancio intermedio della società al 29 novembre 1999 (cfr. doc. 21 prodotto dall'autorità inferiore), attesta difatti degli attivi complessivi di fr. 4'063'694.60, composti da crediti per fr. 1'808.10, accantonamenti imposte per fr. 104'601.30 e depositi bancari per fr. 3'957'285.20 e da passivi per complessivi fr. 4'063'694.60, di cui fr. 100'000.00 quale capitale azionario, fr. 5'110'999.74 di riserve e una perdita riportata per fr. -1'147'305.14. Il bilancio al 31 dicembre 1999 (cfr. doc. 23 prodotto dall'autorità inferiore) certifica quindi degli attivi per complessivi fr. 3'977'196.21, composti da crediti per fr. 2'564.55 e depositi bancari e postali per fr. 3'974'631.66 e da passivi per complessivi fr. 3'977'196.21 di cui fr. 100'000.00 di capitale azionario, fr. 3'968'995.96 di riserve e riserve riportate e da debiti per fr. 8'200.25. Dalla suesposta situazione finanziaria della società, è indubbio che al momento della

vendita del pacchetto azionario da parte del Gruppo I._____ SpA, ... (Italia) al Gruppo I._____ SA avvenuta il 30 novembre 1999 la società ricorrente fosse liquida ed inattiva. La vendita alla società israeliana N._____ Ltd di tutti i brevetti iscritti a bilancio al 31 dicembre 1998 avuta luogo proprio all'incirca due settimane prima, ha difatti portato la società in uno stato di liquidità e di conseguente inattività, ciò poiché con la predetta compravendita della totalità dei brevetti detenuti, la società ricorrente ha inevitabilmente cessato la propria attività. Non v'è difatti chi non veda come sia possibile proseguire un'attività di sfruttamento di brevetti e licenze senza possederne alcuno.

Il bilancio al 31 dicembre 2000 (cfr. doc. 23 prodotto dall'autorità inferiore) mostra anch'esso unicamente attivi liquidi ed il conto economico indica ancora solo una minima attività aziendale (cfr. allegato al bilancio 31 dicembre 2000, doc. 23 prodotto dall'autorità inferiore). Gli attivi presenti sono cifrati complessivamente in fr. 3'986'689.14 composti da crediti per fr. 53'234.64 e depositi bancari e postali per fr. 3'933'454.50 e da passivi per complessivi fr. 3'986'689.14 di cui fr. 100'000.00 di capitale azionario, fr. 3'979'095.64 di riserve e riporto delle riserve e da debiti tributari per fr. 7'593.00.

Il bilancio al 31 dicembre 2001 (cfr. doc. 23 prodotto dall'autorità inferiore) indica a sua volta una situazione molto simile all'anno precedente, certificando attivi per fr. 4'987'675.10 composti da crediti per fr. 56'954.93 e depositi bancari e postali per fr. 4'930'720.17 e da passivi per complessivi fr. 4'987'675.10 di cui fr. 1'000'000.00 di capitale azionario, fr. 3'980'381.60 di riserve e riporto delle riserve e da debiti tributari per fr. 7'293.50. Anche nel 2001 la società disponeva quindi unicamente di attivi liquidi ed il conto economico indicava un'attività ridotta. Il prodotto della vendita dei brevetti avvenuta nel novembre 1999 non è quindi stato reinvestito per l'acquisto di altri brevetti o licenze: come visto, durante gli anni 1999, 2000 e 2001, la società ricorrente non ha avuto attività di alcun rilievo; nessuna operazione commerciale risulta difatti essere stata conclusa in quegli anni.

Solo a fine 2002 la A._____ si è riattivata, seppur in misura limitata: il 19 dicembre 2002 essa ha difatti sottoscritto un nuovo contratto di licenza esclusiva con la società facente parte del medesimo gruppo, la L._____, per un importo di fr. 300'000.00 (cfr. il predetto contratto di licenza esclusiva *sub* doc. K prodotto dai ricorrenti, nonché bilancio al 31 dicembre 2002 *sub* doc. 23 prodotto dall'autorità inferiore). La società ricorrente risultava comunque anche allora liquida, con degli attivi

presenti cifrati in oltre fr. 5'000'000.00 (cfr. bilancio al 31 dicembre 2002 *sub doc. 23* prodotto dall'autorità inferiore).

Dal bilancio al 31 dicembre 2003 (cfr. doc. 23 prodotto dall'autorità inferiore) risulta difatti che in data 31 gennaio 2003 la ricorrente 1 ha acquistato un'immobile a ... per un valore complessivo di quasi fr. 20'000'000.00 – riducendo in tal modo in maniera importante le proprie liquidità – mantenendo altresì tra i suoi attivi il predetto brevetto acquistato per fr. 300'000.00. Tale situazione è riscontrabile nei bilanci 2004 - 2008 agli atti (cfr. doc. 23 prodotto dall'autorità inferiore).

3.4.2 Quanto precede dimostra senza alcun dubbio che, dopo un periodo di stallo di oltre due anni a seguito della cessione del pacchetto azionario, la società ricorrente ha sì continuato ad operare, indiscutibilmente, in conformità allo scopo statutario, riducendo tuttavia al minimo la propria attività primaria legata allo sfruttamento di licenze e di brevetti e sviluppando in maniera rilevante l'attività legata all'immobiliare. Circo- stanza inusuale quest'ultima, considerata l'attività svolta prima della ces- sione del pacchetto azionario, che, come risulta dai bilanci agli atti (cfr. doc. 23 prodotto dall'autorità inferiore), dal 1996 (e a dire dell'autorità inferiore, dal 1991) al 1998 si occupava esclusivamente della gestione del patrimonio immateriale del Gruppo I._____, il cui attivo certificato a bilancio era di oltre fr. 4'500'000.00. Il contratto di licenza esclusiva concluso il 19 dicembre 2002 si inserisce peraltro nel contesto della procedura già in corso davanti all'autorità inferiore sfociata nel presente giudizio. Alla luce della successiva operazione commerciale intervenuta a fine gennaio 2003, simile contingenza non può che essere foriera di dubbi circa l'attività di sfruttamento di brevetti e licenze espletata dalla società ricorrente. Stante quanto precede, è evidente che l'attività legata ai brevetti abbia decisamente perso importanza dopo la cessione del pacchetto di azioni. Di fatto, non v'è chi non veda come l'attività principale della A._____ sia in verità mutata.

3.4.3 È ben vero che dopo la vendita della totalità delle azioni avvenuta nel 1999, la società ricorrente non ha trasferito la propria sede, né modificato la propria ragione sociale, né mutato formalmente lo scopo sociale e neppure il consiglio di amministrazione. Con riguardo a quando detto al paragrafo che precede, tali indizi formali – peraltro secondari rispetto a quelli di natura economica (cfr. consid. 3.2.2), che nella fattispecie sono palesi – non permettono tuttavia di dimostrare, come vorrebbero i ricorrenti, che il Gruppo I._____ voleva effettivamente proseguire in particolar modo con l'attività statutaria principale legata alla

proprietà intellettuale anche dopo la cessione dei brevetti e la vendita del pacchetto azionario. Che la società ricorrente fosse nel periodo successivo alla vendita dei brevetti inoltre vincolata ad una serie di impegni, come attestano i documenti prodotti dai ricorrenti *sub* docc. F – I, non è sufficiente per ammettere che codesta fosse attiva. La liquidazione formale della società sarebbe difatti potuta avvenire già in quel preciso momento: gli impegni e adempimenti contrattuali sarebbero potuti comunque essere espletati, senza mettere in discussione l'evidente inattività della stessa. Quanto alla giustificazione commerciale dell'operazione commerciale compiuta nel novembre 1999, legata all'eliminazione di attivi divenuti obsoleti e di un'asserita riorganizzazione del Gruppo I._____ visto l'entrata in vigore della normativa italiana in materia di Controlled Foreign Companies, lo scrivente Tribunale non può che osservare che simili generiche asserzioni sono rimaste tali, non essendo state debitamente comprovate da elementi oggettivi. Esse non possono pertanto essere prese in considerazione nell'apprezzamento del presente giudizio. Stante quanto precede, l'elemento intenzionale non ha l'importanza che i ricorrenti vorrebbero che gli fosse data, la valutazione economica essendo sufficiente (cfr. consid. 3.2.2).

3.4.4 A dire dei ricorrenti, l'attività di amministrazione svolta dalla società ricorrente attraverserebbe delle fasi da più a meno intense con conseguente oscillazione nella liquidità a bilancio. Esempio ne sarebbe il bilancio al 31 dicembre 1990 (cfr. doc. E prodotto dai ricorrenti). Anche tale asserzione non può essere ritenuta dallo scrivente Tribunale, giacché la situazione oggetto del presente giudizio non è paragonabile alle circostanze del 1990, non essendo a quell'epoca intervenuta alcuna cessione di azioni. È irrilevante dipoi che la vendita della veste giuridica sia avvenuta all'interno del medesimo gruppo di imprese, il Gruppo I._____. Lo scrivente Tribunale non può a tal riguardo che confermare anche in questa sede la già citata giurisprudenza dell'Alta Corte (cfr. consid. 3.2.2 *in fine*).

3.5 Quanto precede porta a concludere che nel novembre del 1999 il mantello giuridico della società anonima in questione è stato effettivamente venduto a terzi. L'autorità inferiore, equiparando tale cessione a una costituzione di diritti di partecipazione sottoposta alla tassa di emissione ha pertanto applicato correttamente l'art. 5 cpv. 2 lett. b LTB, il cui scopo, come detto in precedenza, è proprio quello di imporre questo genere di operazioni. Ne discende che il giudizio querelato merita conferma su questo punto.

4.

In virtù degli artt. 4 cpv. 1 lett. b LIP e 20 cpv. 1 dell'Ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev; RS 642.211), l'autorità inferiore ha dipoi ritenuto giustificato nella fattispecie il prelievo dell'imposta preventiva. Tale assoggettamento è recisamente contestato da parte dei ricorrenti.

4.1 In forza dell'art. 132 cpv. 2 Cost. e dell'art. 1 cpv. 1 LIP, la Confederazione può riscuotere un'imposta preventiva sul reddito dei capitali mobili. Oggetto dell'imposta sono, tra l'altro, i redditi di capitali mobili da azioni, quote sociali, in società, a garanzia limitata o cooperative, buoni di partecipazione e buoni di godimento, emessi da una persona domiciliata in Svizzera (cfr. art. 4 cpv. 1 lett. b LIP). L'art. 20 OIPrev precisa che il reddito imponibile da azioni è costituito da ogni prestazione valutabile in denaro, corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non ha il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato esistenti all'atto della prestazione (dividendi, abbuoni, azioni gratuite, buoni di partecipazione gratuiti, eccedenze di liquidazione, ecc.). Stante tale disposizione, che prevede espressamente come reddito imponibile di azioni le eccedenze di liquidazione, risulta che l'imposta preventiva è dovuta in caso di liquidazione di fatto. Per costante giurisprudenza del Tribunale federale, il trasferimento della veste giuridica di una società, malgrado l'assenza di una manifesta base legale nella legge federale sull'imposta preventiva (al contrario della legge federale sulle tasse di bollo, cfr. consid. 3.1 che precede), origina il prelevamento dell'imposta preventiva. Ciò poiché secondo una valutazione economica, tale operazione è considerata come una liquidazione con susseguente nuova costituzione. Il prezzo percepito dal venditore nel contesto di una simile operazione equivale a un dividendo di liquidazione. L'eccedenza di liquidazione, ossia la differenza tra il prezzo di vendita della società resa liquida e il suo valore nominale, soggiace dunque all'imposta preventiva (cfr. tra le molte: sentenza del Tribunale federale 2C_349/2008 del 14 novembre 2008 consid. 2.4 *in fine* con riferimenti; sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6191/2008 del 10 giugno 2010 consid. 3.1 con i riferimenti dottrinali ivi citati; JEAN-BLAISE ECKERT/JÉRÔME PIGUET, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny [ed.], StG Kommentar Stempelabgaben, Zurigo/Basilea/Ginevra 2006, n. 47 e segg. *ad* art. 5 LTB; MARCO DUSS/JULIA VON AH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [ed.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basilea

2005, n. 153 *ad art. 4 LIP*; OBERSON, *op. cit.*, § 14 n. 32 con riferimenti; MARCO DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli [ed.], *Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, 2a. ed., Basilea 2012, n. 154 *ad art. 4 LIP*). Malgrado l'assenza di una specifica base legale, la dottrina e la giurisprudenza considerano dunque che l'assoggettamento all'imposta preventiva di una simile operazione si ispira alla teoria dell'evasione fiscale (cfr. ECKERT/PIGUET, *op. cit.*, n. 47 *ad art. 5 LTB* con i riferimenti ivi citati). In ogni caso, dottrina e giurisprudenza sono unanimi nel ritenere che allorquando le condizioni di una vendita di un mantello giuridico sono adempiute giusta la legge federale sulle tasse di bollo, esse lo sono parimenti in materia di imposta preventiva (cfr. decisione del Tribunale federale del 23 settembre 1999 nella causa 2A.107/1999 consid. 4b, pubblicata in RDAF 2000 II 227 e segg.).

4.2 Il giudizio dell'autorità inferiore deve essere condiviso pure sull'imposizione ai sensi dell'imposta preventiva. I ricorrenti pretendono che non vi sia mai stata da parte loro alcuna intenzione di eludere l'imposta preventiva. Ciò è del tutto irrilevante nell'applicazione della normativa riguardante tale tributo, giacché non occorre dimostrare la volontà di elusione dal momento che l'assoggettamento si fonda, come detto al considerando che precede, sulla legge federale sulle tasse di bollo. Elementi soggettivi non entrano quindi in linea di conto. L'imposizione del beneficio di liquidazione derivante dal trasferimento del mantello giuridico della società ricorrente giustifica di conseguenza nella fattispecie l'assoggettamento dell'operazione all'imposta preventiva.

4.3 A mente dei ricorrenti, B._____ non può essere considerato solidalmente responsabile del pagamento dell'imposta preventiva e dell'interesse di mora relativo.

4.3.1 L'art. 15 cpv. 1 lett. a LIP recita che le persone incaricate della liquidazione sono solidalmente responsabili con il contribuente sino a concorrenza del ricavato della liquidazione per l'imposta preventiva dovuta da una persona giuridica che viene sciolta. Tali persone rispondono soltanto dei crediti d'imposta, degli interessi e delle spese che sorgono, che sono fatti valere dall'autorità o scadono sotto la loro gestione. La loro responsabilità si estingue se provano di aver fatto tutto quanto era in loro potere per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito fiscale (cfr. art. 15 cpv. 2 LIP; GAAC 70.61 consid. 2c con riferimenti ivi citati). La liquidazione spetta al consiglio di amministrazione, salvo che dallo statuto o da una deliberazione

dell'assemblea generale non sia rimessa ad altre persone (cfr. art. 740 cpv. 1 della Legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero: Diritto delle obbligazioni [RS 220]). L'amministratore unico di una società è un organo della medesima e per tale motivo va considerato automaticamente come liquidatore solidalmente responsabile ai sensi dell'art. 15 cpv. 1 lett. a LIP (tra le molte: cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 5).

4.3.2 Nella fattispecie è stato accertato il trasferimento del mantello giuridico della società ricorrente: tale operazione è assimilata, da parte di giurisprudenza e dottrina, alla liquidazione con susseguente nuova costituzione di una società (cfr. consid. 3.2.1 che precede). All'epoca dei fatti, B._____ era membro del Consiglio di amministrazione con firma individuale della società ricorrente, per tale motivo egli deve essere ritenuto quale persona incaricata della liquidazione con ampio potere di disposizione sui beni societari. L'art. 15 cpv. 2 LIP prevede la possibilità per la persona solidalmente responsabile con il contribuente di provare di aver fatto tutto quanto era in suo potere per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito fiscale. Non avendo i ricorrenti fatto valere alcun valido motivo di giustificazione, rispettivamente di discolpa, suffragato da allegazioni sostanziate da elementi probatori concreti, egli deve essere considerato solidalmente responsabile per il pagamento degli oneri non versati. Anche su questo punto, l'autorità inferiore non ha dunque violato il diritto federale.

5.

5.1 I ricorrenti censurano il fatto che l'autorità inferiore abbia necessitato di quasi cinque anni per emettere la decisione su reclamo oggetto di ricorso e ciò malgrado essa fosse stata sollecitata più volte in tal senso e peraltro avesse avuto modo di chiarire ampiamente la fattispecie tramite numerosi contatti, colloqui e scambi di corrispondenza. A causa dell'importante ritardo accumulato nella gestione dell'incarto, i ricorrenti si oppongono al pagamento degli interessi di mora maturati durante il predetto periodo.

5.2 L'interesse è parte integrante del credito fiscale. In forza dell'art. 29 LTB, sulle tasse di bollo non ancora pagate dopo la scadenza dei termini di cui agli artt. 11, 20 e 26 LTB è riscosso, senza diffida, un interesse di mora. Un interesse di mora è altresì dovuto, giusta l'art. 16 cpv. 2 LIP, sempre senza diffida, sugli importi di imposta non ancora pagati alle scadenze stabilite dall'art. 16 cpv. 1 LIP. L'interesse di mora annuo dovuto

giusta l'art. 29 LTB in caso di pagamento tardivo della tassa di bollo è del 5 per cento dal 1° gennaio 1997 (cfr. art. 1 cpv. 1 dell'Ordinanza del 29 novembre 1996 concernente l'interesse di mora in materia di tasse di bollo, RS 641.153). L'interesse moratorio dovuto giusta l'art. 16 cpv. 2 LIP in caso di pagamento tardivo dell'imposta è parimenti del 5 per cento l'anno dal 1° gennaio 1997 (cfr. art. 1 cpv. 1 dell'Ordinanza del 29 novembre 1996 concernente l'interesse di mora in materia di imposta preventiva, RS 642.212). L'interesse di mora è dovuto indipendentemente dal danno effettivamente subito e indipendentemente dalla colpa del debitore o da un'altra ipotesi di responsabilità (cfr. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli [ed.], Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2a. ed., Basilea 2012, n. 22 *ad* art. 16 LIP). È altresì imposto anche nel caso in cui il creditore o il debitore abbiano dei dubbi concreti e scusabili circa l'esistenza e l'ammontare del debito oppure allorquando quest'ultimo non è ancora stato cifrato (cfr. LUC THÉVENOZ in: Luc Thévenoz e Franz Werro [ed.], Commentaire romand, Code des obligations I, 2. ed, Basilea 2012, n. 4 *ad* art. 104 CO con i riferimenti ivi citati). Alla base di tale disposto di legge avente quale oggetto gli interessi moratori relativi a somme di denaro vi è il concetto che da un lato sussiste un danno per il creditore giacché non può utilizzare un importo fruttifero di interessi o remunerativo; dall'altro il debitore in mora al pagamento di una somma di denaro oggetto di contestazione ha il vantaggio di poter disporre della medesima, risparmiando altresì gli interessi (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_232/2012 del 23 luglio 2012 consid. 4.2; DTF 123 III 245 con i riferimenti ivi citati nonché WOLFGANG WIEGAND in: Heinrich Honsell, Nedim Peter Vogt, Wolfgang Wiegand [ed.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 5. ed., Basilea 2011, n. 1 *ad* art. 104 CO con i riferimenti citati). I predetti artt. 29 LTB e 16 cpv. 1 LIP permettono quindi al creditore di richiedere, senza provare l'esistenza di un danno, indipendentemente da un'eventuale colpa del debitore e senza necessità di una diffida, gli interessi moratori.

5.3 Come risulta dagli atti, l'autorità inferiore aveva segnalato ai ricorrenti l'obbligatorietà di corrispondere gli interessi moratori già nel conteggio concernente i tributi dovuti, risultanti dalla vendita delle azioni della A._____, trasmesso loro il 17 dicembre 2004 (cfr. doc. 12 prodotto dall'autorità inferiore). La decisione 30 aprile 2008 ha dipoi ribadito la perentorietà del pagamento degli interessi moratori (cfr. doc. 11 prodotto dall'autorità inferiore). Fin dall'inizio della procedura l'AFC ha quindi dato modo ai ricorrenti di bloccare, tramite il pagamento, il decorso degli interessi. Richiamata quindi la natura dell'interesse moratorio esposta al

considerando che precede – la quale comporta, di fatto, l'irrilevanza della valutazione circa l'asserita ritardata giustizia ad opera dell'AFC – lo scrivente Tribunale non può che confermare quanto pronunziato dall'autorità inferiore.

6.

Per quanto precede, il gravame deve essere integralmente respinto con conseguente conferma della decisione impugnata.

7.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico dei ricorrenti soccombenti (cfr. art. 1 segg. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 25'000.00 (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo da loro versato il 21 dicembre 2009. Ai ricorrenti non vengono assegnate ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Per quanto ricevibile, il ricorso è respinto.

2.

Le spese processuali pari a fr. 25'000.00 sono poste a carico dei ricorrenti e interamente compensate con l'anticipo spese già versato.

3.

Non vengono assegnate ripetibili.

4.

Comunicazione a:

- ricorrenti (atto giudiziario),
- autorità inferiore (n. di rif. ***; atto giudiziario).

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Michael Beusch

Frida Andreotti

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (cfr. art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF, RS 173.110]). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (cfr. art. 42 LTF).

Data di spedizione: