

# **BGer 2C\_44/2021 vom 8. Oktober 2021**

Bundesgericht, 2021-10-08, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_44\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_44_2021)

FR: TF 2C\_44/2021 du 8 octobre 2021

IT: TF 2C\_44/2021 del 8 ottobre 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

L'impugnativa concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto le eccezioni previste dall' art. 83 LTF ed è diretta contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 e art. 90 LTF ). Essa è stata interposta nei termini dai destinatari del giudizio contestato (art. 46 cpv. 1 lett. c in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF ), con interesse alla sua modifica ( art. 89 cpv. 1 LTF ), ed è pertanto di principio ricevibile come ricorso ordinario in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF; al riguardo, cfr. anche l' art. 73 LAID [RS 642.14]).

### **E. 1.2**

Visto l'esito della lite, la questione dell'ammissibilità delle conclusioni formulate in sede federale, che appaiono in parte diverse da quelle presentate davanti all'istanza precedente, non va approfondita. Da esse si comprende ad ogni modo che il ricorso non riguarda (più) l'imposta federale diretta (cfr. le indicazioni "invariato" a pag. 8 dell'impugnativa), ma solo ancora le imposte cantonali.

### **E. 2.1**

Di principio, il Tribunale federale verifica liberamente l'applicazione del diritto federale, quindi anche la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze inferiori alle disposizioni della legge federale sull'armonizzazione fiscale ( art. 106 cpv. 1 LTF ; DTF 144 II 313 consid. 5.1 e 5.3). Secondo l' art. 106 cpv. 2 LTF , la violazione di diritti fondamentali è per contro esaminata solo se il ricorrente ha motivato la censura ( art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 144 II 313 consid. 5.1 pag. 319). Lo stesso vale quando le disposizioni della LAID lasciano un certo margine di manovra ai Cantoni, l'esame dell'interpretazione del diritto cantonale essendo allora pure limitato alla violazione dei diritti fondamentali ( DTF 134 II 207 consid. 2).

Per quanto concerne i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento che è stato svolto dall'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Può scostarsene quando è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove ( DTF 136 III 552 consid. 4.2). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa ( art. 97 cpv. 1 LTF ). Salvo quando ne dia motivo la decisione impugnata, il Tribunale federale non può nemmeno tenere conto di fatti o mezzi di prova nuovi ( art. 99 cpv. 1 LTF ).

### **E. 2.2**

Il gravame rispetta i requisiti in materia di motivazione menzionati solo in parte. Nella misura in cui li disattende, sfugge di conseguenza a un esame di questa Corte.

Siccome non vengono validamente messi in discussione, i fatti che risultano dal querelato giudizio vincolano inoltre il Tribunale federale ( art. 105 cpv. 1 LTF ; sentenza 2C\_256/2018 del 14 settembre 2020 consid. 2.3, dalla quale risulta che, senza specifiche critiche, pure aggiunte e precisazioni non sono ammesse). Infine, date rispettivamente dimostrate non sono nemmeno le condizioni previste dall' art. 99 cpv. 1 LTF , di modo che i documenti allegati al ricorso e relativi al merito, che non si trovino già altrimenti agli atti, non possono essere considerati.

### **E. 3**

Come rammentato, la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino ha confermato l'agire del fisco, giungendo anch'essa alla conclusione che l'imposizione dei contribuenti per i periodi fiscali 2015, 2016 e 2017 non aveva carattere confiscatorio. Inoltre, ha indicato che agli stessi nemmeno giovava il rinvio all'art. 49a della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 [LT/TI; RL/TI 640.100]), entrato in vigore il 1° gennaio 2018 e relativo al "freno all'imposta sulla sostanza".

#### **E. 3.1**

Dopo avere presentato il quadro legale di riferimento, le ragioni del fisco, e i contenuti della contabilità della C.\_\_\_\_\_ SA, il cui pacchetto azionario è interamente detenuto dai ricorrenti, in relazione alla natura confiscatoria dell'imposizione ha infatti rilevato: (a) che non si può non constatare la costante e importante progressione del valore intrinseco delle azioni della C.\_\_\_\_\_ SA (al 31.12.2013, fr. 2'264'724.--; al 31.12.2014, fr. 3'096'833.--; al 31.12.2015, fr. 3'554'330.--; al 31.12.2016, fr. 4'073'546.--; al 31.12.2017, fr. 4'073'546.--); (b) che l'utile conseguito nel 2016 da questa società è sostanzioso (euro 3'697'366.29); (c) che lo stesso rappresentante degli insorgenti ha ammesso che, in occasione dell'approvazione del bilancio 2016, si sarebbero potuti distribuire anche dei dividendi, ma che si è preferito rimborsare il finanziamento dei soci - in parte nel 2016 (euro 500'000), in parte nel 2017 (euro 100'000) - perché quest'opzione era la più "ragionevole sotto il profilo economico e giuridico"; (d) che, nei periodi fiscali di riferimento, il patrimonio dei ricorrenti è cresciuto in misura molto più importante rispetto all'ammontare delle imposte dovute; (e) che, anche con il solo utile generato nel 2016 dalla C.\_\_\_\_\_ SA, sarebbe stato possibile distribuire un dividendo tale da permettere ai contribuenti di fare facilmente fronte al carico impositivo dei periodi fiscali 2015-2017, senza intaccare in alcun modo la loro sostanza; (f) che la scelta di non distribuire dividendi è legittima, ma pregiudica la possibilità di appellarsi alla violazione della garanzia della proprietà; (g) che l'utile conseguito nel 2016 avrebbe permesso sia il rimborso del finanziamento sia la distribuzione di dividendi, ragione per la quale un'ipotesi non escludeva l'altra; (h) che il patrimonio non è stato intaccato nella sua essenza e non si può dunque ravvedere nessuna imposizione confiscatoria.

#### **E. 3.2**

In relazione alla questione del "freno all'imposta sulla sostanza", la Corte ticinese ha invece fatto riferimento a una comunicazione della prassi cantonale del 18 giugno 2018 per poi osservare che l'art. 49a LT/TI, entrato in vigore il 1° gennaio 2018, non può trovare applicazione a periodi fiscali antecedenti a tale data (in casu: quelli 2015-2017).

### **E. 4**

In prima battuta, invocando la garanzia della proprietà ancorata negli art. 26 Cost. e 8 cpv. 2 lett. h Cost./TI, i ricorrenti si lamentano nuovamente di un'imposizione confiscatoria.

#### **E. 4.1**

Giusta l' art. 26 cpv. 1 Cost. la proprietà è garantita; l'art. 8 cpv. 2 lett. h Cost./TI ha analogo tenore e di esso non viene sostenuta portata più ampia, di modo che nel seguito è possibile riferirsi solo all' art. 26 Cost. In ambito fiscale, questa norma non va però oltre al divieto di un'imposizione confiscatoria. Una pretesa fiscale non deve pregiudicare l'essenza della proprietà ( art. 36 cpv. 4 Cost ); spetta al legislatore preservare la sostanza del patrimonio del contribuente e lasciare a quest'ultimo la possibilità di formarne di nuovo.

Per stabilire se un'imposizione ha un effetto confiscatorio, la sola aliquota d'imposta espressa in percentuale non è decisiva; va esaminato il carico che rappresenta l'imposizione su un periodo abbastanza lungo, facendo astrazione da eventi straordinari. Per far ciò, bisogna considerare l'insieme delle circostanze concrete, la durata e la gravità del pregiudizio causato, come pure il cumulo con altre tasse o tributi e la possibilità di ribaltare l'onere fiscale su terze persone ( DTF 143 I 73 consid. 5.1 con ulteriori rinvii a giurisprudenza e dottrina).

#### **E. 4.2**

A differenza di quanto sostenuto nell'impugnativa - richiamandosi anche a fatti che non possono essere presi qui in considerazione (precedente consid. 2.2; art. 105 LTF ) - l'applicazione dei principi indicati alla fattispecie non presta tuttavia il fianco a critica e l'assenza di "effetto confiscatorio" va quindi confermata.

##### **E. 4.2.1**

In base a quanto risulta dal giudizio impugnato ( art. 105 cpv. 1 LTF ), rispettivamente dagli atti cui rinvia, il carico fiscale dei ricorrenti per gli anni 2015-2017 è stato commisurato nel modo seguente (l'imposta cantonale prelevata sulla sostanza è indicata tra parentesi) :

2015

2016

2017

imposta cantonale

fr. 18'939.30

(fr. 17'926.80)

fr. 18'446.85

(fr. 18'082.50)

fr. 16'918.45

(fr. 16'737.00)

imposta comunale

fr. 12'310.54

fr. 11'990.45

fr. 10'996.99

imposta federale diretta

fr. 235.30

fr. 61.20

fr. 18.35

totale

fr. 31'484.84

fr. 30'498.50

fr. 27'933.79

Sempre in base ai fatti che emergono dalla querelata sentenza: (a) il reddito imponibile dei contribuenti in materia di imposta cantonale è stato accertato dal fisco in fr. 27'500.-- (2015), fr. 17'800.-- (2016) e fr. 12'900.-- (2017); (b) il valore netto delle azioni della C.\_\_\_\_\_ SA, il cui pacchetto azionario è detenuto solo dagli insorgenti, è passato da fr. 3'096'833.-- (2014), a fr. 3'554'330.-- (2015), a fr. 4'073'546.-- (2016 e 2017); (c) nel 2015, la C.\_\_\_\_\_ SA ha conseguito un utile di euro 75'933.20 con perdite riportate di euro 79'584.64, nel 2016 ha conseguito un utile di euro 3'697'366.29, nel 2017 ha registrato una perdita di euro 111'537.74.

#### **E. 4.2.2**

Ora, gli insorgenti ritengono leso l' art. 26 Cost. "in rapporto ai redditi effettivamente percepiti", con conseguente erosione progressiva della loro sostanza su diverse annualità. L'argomentazione non può essere tuttavia condivisa. Di principio, il fatto che, durante un periodo limitato, il reddito a disposizione del contribuente non basti a far fronte ai suoi oneri fiscali senza intaccare la sostanza, non comporta infatti automaticamente una lesione dell'art. 26 in relazione con l' art. 36 cpv. 4 Cost. (essenza della proprietà; DTF 143 I 73 consid. 5.1 e 5.2; 106 Ia 342 consid. 6c; sentenze 2C\_324/2017 del 28 luglio 2017 consid. 3.1 e 2C\_277/2008 del 26 settembre 2008 consid. 4.1, con rinvio alla DTF 106 Ia 342 consid. 6c; ROCCO FILIPPINI, L'imposizione confiscatoria - Il divieto di un'imposizione confiscatoria non impedisce di intaccare direttamente la fonte dei redditi, in: *Novità fiscali del Centro di competenze tributarie della SUPSI*, n. 5/2017, pag. 153 segg.).

In relazione alla detenzione del pacchetto azionario di una società, un'imposizione confiscatoria non è inoltre data nemmeno se: (a) il valore intrinseco delle azioni aumenta senza imposizione del suo rendimento, in ragione del fatto che i ricavi della società vengono tesaurizzati invece di essere distribuiti; (b) benché importante, il carico fiscale resta comunque al di sotto del rendimento medesimo. Quando il contribuente rinuncia volontariamente a un rendimento sufficiente per ragioni proprie (familiari, in relazione all'aspettativa di una realizzazione futura, ecc.), deve infatti anche assumersene le conseguenze sul piano fiscale, senza potersi richiamare all' art. 26 Cost. ( DTF 143 I 73 consid. 5.2; sentenza 2C\_837/2015 del 23 agosto 2016 consid. 4.1).

#### **E. 4.2.3**

Proprio così è anche nella fattispecie che ci occupa. È in effetti vero che per gli anni 2015 e 2017 la C.\_\_\_\_\_ SA non ha registrato utili (ma nemmeno perdite) di rilievo; nel 2016 la situazione è stata però diversa, poiché in quell'anno l'utile è stato molto sostanzioso.

In quel periodo fiscale, esso ha infatti raggiunto un importo di euro 3'697'366.29, ciò che avrebbe permesso non solo di procedere ai rimborsi dei finanziamenti concessi dai soci, ma anche ad una distribuzione di parte dei benefici ottenuti agli azionisti - quindi ai qui insorgenti - i quali avrebbero così agevolmente potuto anche farsi carico delle imposte per i

periodi fiscali 2015-2017, sulla base delle tassazioni avvenute nell'ottobre del 2018. Nel loro complesso, dette imposte si attestano infatti su un importo di poco inferiore a fr. 90'000.--, il quale è per altro in larga parte riconducibile proprio all'imposizione della sostanza detenuta dai ricorrenti (precedente consid. 4.2.1). Anche per i periodi fiscali in discussione, il carico fiscale resta quindi al di sotto del rendimento della stessa, ragione per la quale un'imposizione confiscatoria deve essere esclusa ( DTF 143 I 73 consid. 5.2; sentenza 2C\_837/2015 del 23 agosto 2016 consid. 4.1).

### **E. 4.3**

A una diversa conclusione da quella appena tratta non portano infine le varie obiezioni espresse nel gravame, ovvero: (a) quella secondo cui il giudizio impugnato limiterebbe la libertà di scelta dei ricorrenti tra rimborso dei prestiti e distribuzione di dividendi (successivo consid. 4.3.1); (b) quella secondo cui il richiamo alla DTF 143 I 73 non sarebbe opportuno (successivo consid. 4.3.2); (c) quella secondo cui - da un punto di vista economico - l'utile realizzato nel 2016 altro non rappresenterebbe che la sostituzione di un bene (la partecipazione ad una società per azioni italiana) con un altro (la liquidità generata dalla cessione), sostanzialmente di pari valore (successivo consid. 4.3.3).

#### **E. 4.3.1**

In base agli accertamenti che risultano dal giudizio impugnato, qui vincolanti ( art. 105 cpv. 1 LTF ; precedente consid. 2.2), una scelta tra rimborso dei prestiti e distribuzione dei dividendi non era infatti necessaria, perché l'utile conseguito nel 2016 avrebbe permesso entrambe le operazioni, non solo l'una o solo l'altra.

Detto ciò, bisogna aggiungere che la decisione di non distribuire dividendi è di principio legittima ma che, dopo averla presa, i contribuenti devono essere anche pronti ad assumersene le conseguenze, che sono in casu quelle di non potersi appellare all' art. 26 Cost.

#### **E. 4.3.2**

In relazione alla DTF 143 I 73 - di cui viene lamentato il richiamo, considerandolo non pertinente in ragione di asserite differenze con il caso trattato - va invece rilevato che essa si limita a precisare una giurisprudenza già esistente e che i principi indicati nei precedenti considerandi 4.2.2 e 4.2.3, qui determinanti, risultano anche da altre sentenze (quali la citata 2C\_837/2015 del 23 agosto 2016).

Nel contempo, il tentativo di distinguere tra il caso esaminato nella DTF 143 I 73 e quello presente - sostenendo che, contrariamente alle azioni oggetto del giudizio pubblicato, quelle della C. \_\_\_\_\_ SA non avrebbero un "mercato" - si fonda su indicazioni che non sono oggetto di nessun accertamento di fatto specifico, su cui questa Corte si possa a sua volta fondare ( art. 105 cpv. 1 LTF ).

#### **E. 4.3.3**

Anche per quanto riguarda l'utile conseguito nel 2016, non ci si può poi che riferire al giudizio impugnato, che lo quantifica in maniera vincolante in euro 3'697'366.29.

D'altra parte, occorre ribadire che la destinazione dell'utile non è stata la distribuzione agli azionisti - con conseguente aumento delle liquidità degli stessi, e la possibilità di far fronte alle richieste del fisco - bensì la tesaurizzazione, con conseguente aumento del patrimonio della società e del valore intrinseco delle sue azioni.

#### **E. 4.4**

Come in sede cantonale, la critica con la quale viene fatta valere la violazione della garanzia della proprietà, in ragione dell'effetto confiscatorio della tassazione, dev'essere pertanto respinta.

#### **E. 5**

In seconda battuta, i ricorrenti si lamentano della mancata presa in considerazione, in loro favore, dei contenuti dell'art. 49a LT/TI. A maggiore fortuna non è però destinata nemmeno questa critica.

##### **E. 5.1**

Norme come l'art. 49a LT/TI, relativo al "freno all'imposta sulla sostanza", concernono infatti una materia in relazione alla quale la legge federale sull'armonizzazione fiscale non contiene regolamentazione, e la cui applicazione può essere pertanto messa in discussione solo se viola un diritto fondamentale (sentenze 2C\_869/2017 del 7 agosto 2018 consid. 2.2 e 2C\_1133/2015 dell'11 novembre 2016 consid. 2.2).

Riguardo al diritto cantonale autonomo invocato nell'impugnativa, proprio una simile critica, che richiede una motivazione accresciuta ( art. 106 cpv. 2 LTF ; precedente consid. 2.1), non viene tuttavia formulata.

##### **E. 5.2**

In particolare, una lesione in tal senso non è dimostrata nemmeno in merito al rifiuto, da parte della Corte cantonale (precedente consid. 3.2), di applicare l'art. 49a LT/TI ai periodi fiscali in discussione (2015-2017), precedenti alla sua entrata in vigore (1° gennaio 2018).

In effetti, anche in questo contesto i ricorrenti si limitano genericamente a sostenere che l'applicazione dell'art. 49a LT/TI alla fattispecie avrebbe avuto solo un effetto retroattivo improprio, di per sé lecito, quindi a richiamarsi al "principio dello ius superveniens", ciò che non basta, perché necessaria è una critica qualificata, volta a dimostrare che la conclusione alla quale è giunta la Corte cantonale (precedente consid. 3.2) comporti una violazione di un diritto fondamentale (sentenza 2C\_477/2013 del 16 dicembre 2013 consid. 2.4, con riferimento ai concetti di effetto retroattivo proprio e improprio, rispettivamente 2.6 e 2.7, con riferimento al diritto cantonale e alla necessità di sostanziarne un'applicazione lesiva di un diritto costituzionale).

##### **E. 5.3**

Pure la seconda critica contenuta nell'impugnativa presentata davanti al tribunale federale è quindi infondata e va respinta.

Di conseguenza, di nuovo indecisa può restare pure la questione dell'ammissibilità delle richieste - puramente cassatorie e di rinvio alle autorità fiscali, affinché "prendano in considerazione quanto previsto dal cosiddetto freno all'imposta sulla sostanza" - che specificatamente accompagnano il richiamo all'art. 49a LT/TI (sentenza 2C\_639/2015 del 28 agosto 2015 consid. 3, in cui era in discussione l'applicazione di una norma analoga, contenuta nell'ordinamento ginevrino e richiamata senza formulare delle richieste concrete in merito all'impatto che avrebbe dovuto avere sul carico fiscale dell'insorgente).

#### **E. 6**

Per quanto precede, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è respinto. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e sono quindi poste a carico dei ricorrenti, in solido ( art. 68 cpv. 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.