

TI_GERICHTE 80.2014.190 vom 26. Juni 2014

TI Tribunale d'appello, 2014-06-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2014.190

FR: TI_GERICHTE 80.2014.190 du 26 juin 2014

IT: TI_GERICHTE 80.2014.190 del 26 giugno 2014

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: distribuzione dissimulata di utile, modifica di bilancio dopo l'approvazione, partecipazione iscritta come bene detenuto a titolo fiduciario

Erwägungen

E. 12

dicembre 2013. L'autorità fiscale, basandosi su alcuni elementi dei suddetti rendiconti – nello specifico l'indicazione a bilancio “partecipazioni depositanti” e “correntista depositanti” di pari importo (fr. 156'210.-), il ricavo da commissione di fr. 3'000.- e la scomparsa dall'allegato dell'indicazione della detenzione della partecipazione – deduceva che la ricorrente non fosse più proprietaria della partecipazione nelle _____ SpA ma che la partecipazione medesima fosse ora intestata alla RI 1 fiduciariamente. L'Ufficio di tassazione riteneva infatti che la partecipazione in questione fosse stata ceduta nel corso del 2012 agli azionisti al valore contabile di fr. 156'210 e fosse poi stata intestata fiduciariamente alla ricorrente. Con scritto dell'11 marzo 2014, l'UTPG invitava pertanto la contribuente a produrre copia del verbale dell'assemblea della società, copia del contratto fiduciario in relazione a “Partecipazioni depositanti” e copia dei conti completi della partecipata _____ SpA per gli anni dal 2010 al 2012 con i verbali delle assemblee generali. Il 23 aprile 2014 _____ rispondeva, allegando la lettera inviata il 21 ottobre 2013 all'AFC ed il successivo “richiamo” del 20 gennaio 2014, con cui aveva sollecitato una presa di posizione dell'autorità federale; produceva inoltre il verbale dell'assemblea generale del 12 dicembre 2013. Sosteneva di essere ancora in attesa di una risposta dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, di non disporre di alcun contratto fiduciario in relazione alla partecipazione nella _____ SpA ed escludeva che vi fosse stata nel corso del 2012 la cessione o la vendita di detta partecipazione. Nel suo scritto, _____ affermava in particolare quanto segue: Come già anticipato verbalmente e via e-mail non ho una copia del contratto fiduciario. L'ho richiesto al cliente ma neppure lui riesce a trovarlo. L'unico mio errore è stato quello di inviare all'Ufficio di Tassazione, Bellinzo-na, la bozza di bilancio inviata a Berna nel quale ho suddiviso l'investimento fatto nelle partecipazioni e nel prestito correntista. (...) Sicuramente non vi è stata nessuna cessione / vendita in quanto ancora oggi sto aspettando la risposta da Berna e ho lasciato la partecipazione come era prima. Nel caso in cui la risposta di Berna fosse negativa lascerò il bilancio com'era prima. E. Con decisione del 5 giugno 2014, l'UTPG notificava alla RI 1 la tassazione IC/IFD 2012, in cui, come da motivazione allegata, l'autorità fiscale procedeva “alla ripresa di una prestazione valutabile in denaro pari a frs. 1'500'000 in relazione alla cessione a valori contabili agli azionisti, avvenuta del 2012, della partecipazione del 3.31% in _____”. Tenuto conto di perdite d'esercizio e riportate, l'utile imponibile per l'anno 2012 veniva stabilito in fr. 1'486'271.- F. La summenzionata notifica di tassazione

veniva impugnata tra-mite reclamo del 12 giugno 2014. Nel medesimo, la contribuente sostanzialmente riconfermava le tesi di cui alla sopracitata lettera del 23 aprile 2014 e contestava la ripresa di fr. 1'500'000.- effettuata dall'autorità fiscale. Con decisione del 26 giugno 2015 l'Ufficio di tassazione respingeva il reclamo e confermava la ripresa di fr. 1'500'000.-. G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la RI 1, rappresentata da CRA 1, chiede che venga stabilita l'inesistenza di qualsivoglia cessione e l'inesistenza di un rapporto fiduciario. In via subordinata, contesta la valutazione della partecipazione nella _____ SpA. Quanto all'inesistenza della cessione e del rapporto fiduciario, la ricorrente fonda le proprie posizioni sul fatto che, a suo dire, l'Ufficio di tassazione l'avrebbe tassata sulla rappresentazione contabile di un'ipotetica detenzione fiduciaria della partecipazione evidenziata nel bilancio al 31 dicembre 2012, la quale sarebbe valsa però unicamente quale supposizione. La ricorrente richiama il Promemoria dell'Amministrazione federale delle contribuzioni dell'ottobre 1967 sostenendo che lo stesso farebbe dipendere l'esistenza di un rapporto fiduciario da tre condizioni imprescindibili e cioè: • l'esistenza di accordi scritti tra fiduciario e fiduciante risalenti all'epoca in cui il mandato fiduciario è stato conferito; • l'indicazione del cognome, del nome e dell'indirizzo esatto del fiduciante risultante dal contratto; • l'esatta descrizione all'interno del contratto dei beni sotto mandato fiduciario. La ricorrente argomenta di avere a più riprese affermato, dapprima nella corrispondenza con le autorità fiscali ed in seguito nel reclamo, di non essere né in possesso né a conoscenza dell'esistenza di un contratto fiduciario tra la società ed il proprio azionista risalente all'epoca dell'acquisto della partecipazione. Ne deriverebbe pertanto l'assenza dell'elemento formale centrale circa l'esistenza di un rapporto fiduciario. La ricorrente, richiamando la giurisprudenza, sostiene inoltre che la rappresentazione a bilancio non sarebbe da considerarsi quale "eindeutiger Nachweis" dell'esistenza del rapporto fiduciario e che quindi, non potendo essere riconosciuta l'esistenza di tale rapporto fiduciario, decadrebbe necessariamente anche la presunta precedente cessione della partecipazione dalla ricorrente al proprio azionista. Sussidiariamente viene contestata la stima del valore del 3.31% della partecipazione, quantificata dall'autorità fiscale in fr. 1'656'000.-. La ricorrente sostiene che il fisco abbia proceduto ad una stima approssimativa del valore delle _____ SpA utilizzando il cosiddetto "metodo pratico". A mente della ricorrente, non sarebbe possibile valutare in modo schematico secondo un metodo scolastico una partecipazione di minoranza di una società italiana non quotata e detenuta da parte di una struttura svizzera. A suo dire, bisognerebbe tenere conto delle reali potenzialità di vendita reperibili presso terzi acquirenti, i quali presumibilmente sconterebbero in modo importante il prezzo. H. Con osservazioni del 26 agosto 2014, l'UTPG propone di respingere il ricorso. L'autorità fiscale ribadisce di aver appreso, in seguito alla presentazione della dichiarazione fiscale 2012, che la ricorrente, tramite i propri rappresentanti, aveva chiesto all'Amministrazione federale delle contribuzioni il consenso a modificare le modalità di detenzione della partecipazione nella _____ SpA. L'Ufficio di tassazione sostiene che, per quanto a lei noto, l'Amministrazione federale delle contribuzioni non ha mai preso posizione in merito al quesito posto dalla ricorrente ma che, malgrado ciò, l'assemblea generale avrebbe approvato i bilanci, i quali sarebbero poi stati inviati all'Ufficio medesimo divenendo di conseguenza definitivi. L'autorità fiscale sostiene infatti che, secondo dottrina e giurisprudenza, la modifica di un bilancio sarebbe ammissibile solo fino al momento dell'inoltro della dichiarazione e non oltre. Alla luce dell'identità economica tra fiduciario (RI 1) e fiduciante (il suo azionista _____), l'assenza di un contratto fiduciario scritto,

a mente dell'Ufficio di tassazione, non sarebbe determinante. Per quanto alla valutazione della partecipazione della _____ SpA invece, l'autorità fiscale ritiene di aver agito in maniera corretta e finanche prudentiale utilizzando il metodo pratico e ponderando in egual misura il risultato dell'esercizio 2011 rispetto a quello notevolmente superiore del 2012. I. Il 17 luglio 2015, i rappresentanti della ricorrente inoltrano una memoria integrativa stilata il 3 luglio dalla _____ quale azionista unica della RI 1. La _____, allo scopo di dimostrare la – a suo dire – assoluta irrazionalità dell'operazione oggetto della contestata tassazione, sottolinea innanzitutto che, qualora il ricorso fosse respinto, l'intera sostanza economica detenuta dagli azionisti della società ricorrente sarebbe in pratica annientata. La suddetta operazione di trasferimento, oggetto della tassazione, non sarebbe quindi mai avvenuta e la redazione del bilancio che la prevedeva sarebbe stata un'operazione unilaterale dell'amministratore unico, il quale non aveva facoltà di rappresentare gli azionisti, che, a loro volta, mai hanno saputo, voluto o approvato l'operazione. La _____ sostiene l'esistenza di un con-tratto di mandato concluso tra il beneficiario delle azioni della RI 1 e lo studio fiduciario di _____ con oggetto "l'amministrazione a titolo fiduciario della ditta RI 1", di cui allega copia. Parallelamente sarebbe stato concluso anche un contratto tra la _____ e lo studio fiduciario di _____ avente quale oggetto la custodia di quattro certificati azionari rappresentanti il 100% del capitale azionario della RI 1. La _____ richiama il paragrafo 2 del con-tratto di mandato, il quale prevede che il fiduciario abbia ad esercitare le proprie funzioni ed il mandato esclusivamente in base alle istruzioni scritte del mandante o di terzi designati da quest'ultimo. Secondo il paragrafo 3, poi, la facoltà di agire _____ del mandatario si limita alle situazioni in cui si renda necessario un agire immediato e non si possa ragionevolmente esigere che egli abbia ad intendersi preventivamente con il mandante. Ne deriverebbe pertanto che _____ non avesse alcun potere di decidere unilateralmente di effettuare l'operazione oggetto di tassazione senza il preventivo consenso dell'azionista. A dimostrazione della mancanza di tale consenso la _____ produce copia della corrispondenza intercorsa per via elettronica tra essa e _____. Di conseguenza l'operazione in questione non sarebbe stata effettiva nei rapporti interni tra il mandante e il mandatario. Da ciò deriverebbe che _____ avesse davvero avuto solamente l'intenzione di chiedere all'Amministrazione federale delle contribuzioni come una simile operazione sarebbe stata trattata fiscalmente qualora fosse stata definitivamente registrata. A parere della _____ il contratto di deposito da lei stipulato con lo studio fiduciario di _____, conferirebbe a quest'ultimo solo il mandato di custodire delle azioni ma non gli conferirebbe in alcun modo la facoltà di rappresentare tali azioni in assemblee generali o in qualunque altro contesto. Ne deriverebbe pertanto che nessuna valida assemblea degli azionisti di RI 1 abbia mai approvato l'operazione oggetto di tassazione e i bilanci che la riflettono. La _____ ne deduce quindi che l'operazione non sia mai stata validamente decisa ed approvata. L. All'udienza del 25 novembre 2015, le parti si sono sostanzialmente riconfermate nelle rispettive posizioni. Dei rispettivi argomenti si dirà in seguito, nella misura in cui sia necessario. La ricorrente ha in particolar modo prodotto copia di una lettera, che il suo legale (avv. _____) ha indirizzato a _____, anticipandogli che in caso di reiezione del ricorso sarebbe stato chiamato a rispondere dei danni provocati con il suo operato. Diritto 1. Con la decisione impugnata, l'autorità fiscale ha ritenuto che nel periodo fiscale litigioso la ricorrente abbia ceduto la propria partecipazione nella _____ SpA, al valore contabile di fr.156'210.–, intestandosela poi a titolo fiduciario. Questa conclusione si è basata sul fatto che, nella dichiarazione d'imposta per il periodo

fiscale 2012 e nel bilancio allegato, la contribuente ha registrato “partecipazioni depositanti” e “correntista depositanti” di pari importo (fr. 156'210.-), il ricavo da commissione di fr. 3'000.- e, soprattutto, non ha più indicato nell'allegato al bilancio la detenzione della partecipazione. 2. 2.1. Gli articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT prevedono, con riferimento all'imposta sull'utile delle persone giuridiche, che 1 Costituiscono utile netto imponibile: a. il saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente; b. tutti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo del conto profitti e perdite e non destinati alla copertura di spese riconosciute dall'uso commerciale, in particolare: - ...[omissis]...

- le distribuzioni palesi o dissimulate di utili e le prestazioni a terzi non giustificate dall'uso commerciale. Quanto all'imposizione delle persone fisiche, gli articoli 20 cpv. 1 LT e 19 cpv. 1 LIFD prevedono da parte loro che 1 Sono imponibili i redditi da sostanza mobiliare, segnatamente: c. i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure le prestazioni valutabili in denaro provenienti da partecipazioni di qualsiasi genere (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale, ecc.). 2.2. Secondo la giurisprudenza, vi è distribuzione dissimulata di utili quando sono adempiute cumulativamente le quattro condizioni seguenti: 1) la società fa una prestazione senza ottenere una controprestazione corrispondente; 2) tale prestazione è concessa ad un azionista o ad una persona vicina; 3) tale prestazione non sarebbe stata concessa ad un terzo alle stesse condizioni; 4) la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione è tanto palese che gli organi della società avrebbero potuto rendersi conto del vantaggio che concedevano (DTF 131 II 593 consid. 5; 119 Ib 116 consid. 2; 115 Ib 238). 2.3. Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utili (DTF 131 II 593 consid. 5.1), valgono anche le rinunce a determinati proventi in favore dell'azionista o di una persona a lui vicina, con una corrispondente riduzione, presso la società, dell'utile esposto nel conto economico. Questa forma di prestazione valutabile in denaro viene definita con la nozione di prelevamento anticipato dell'utile (Gewinnvorwegnahme ; cfr. Bernardoni/Bortolotto , La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese, Mendrisio 2010, p. 432). Essa sussiste per l'appunto quando la società non rivendica alcun diritto su introiti di sua competenza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista, rispettivamente quando quest'ultimo non fornisce la controprestazione che la società esigerebbe da un terzo (sentenza del Tribunale federale 2A.204/2006 del 22 giugno 2007, consid. 6; sentenza 2A.263/2003 del 19 novembre 2003, in: ASA 74 pag. 660, consid. 2.2; sentenza 2A.602/2002 del 23 luglio 2003, consid. 2, con riferimenti). 3. 3.1. L'Ufficio di tassazione fonda le proprie decisioni sul bilancio al 31 dicembre 2012 che, come esposto in narrativa, la ricorrente sostiene valesse soltanto quale ipotesi. Invero, a mente della ricorrente il bilancio corretto dovrebbe riportare la partecipazione nella _____ SpA come proprietà della RI 1 e non quale bene posseduto fiduciariamente. 3.2. In base ai già menzionati articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT, vige il principio di derivazione («Massgeblichkeit») del bilancio fiscale dal bilancio commerciale allestito conformemente alle regole del diritto commerciale, riservate le prescrizioni correttive del diritto tributario come pure le prescrizioni imperative del diritto commerciale (cfr. DTF 141 II 83, consid. 3.1, con riferimento a: DTF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; 132 I 175 consid. 2.2 p. 177 s.; 119 Ib 111 consid. 2c). Il principio di derivazione del bilancio fiscale da quello commerciale ha anche ripercussioni di carattere procedurale: la società contribuente deve lasciarsi imputare la rappresentazione dello stato patrimoniale e del risultato annuale che emerge dai libri

contabili che essa tiene regolarmente (cfr. la sentenza 2C_515/2010 del 13 settembre 2011 consid. 2.2, in: StE 2011 B 23.41 n. 5, RF 66/2011 p. 954, con riferimenti). A quali condizioni possa ancora essere corretto un bilancio, inoltrato all'autorità fiscale insieme alla dichiarazione, non risulta dalla LIFD – né, di riflesso, dalla LT per il diritto cantonale – ma deve essere stabilito in via di interpretazione, tenendo conto del principio di derivazione e di quello di buona fede (DTF 141 II 83, consid. 3.2, con riferimento alla sentenza 2A.275/1998 del 6 marzo 2000 consid. 3 a/bb). . 3.3. Dottrina e giurisprudenza distinguono fra correzione di bilancio e modifica di bilancio. Nel caso di una correzione di bilancio , una contabilizzazione in contrasto con il diritto commerciale viene sostituita da una conforme al diritto commerciale. Una correzione è ammessa in ogni momento, fintantoché la tassazione non è passata in giudicato e deve essere intrapresa d'ufficio, poiché consente di rettificare una posta di bilancio che collide con prescrizioni imperative del diritto commerciale. Le autorità fiscali ne tengono conto d'ufficio nel bilancio fiscale. Le correzioni di bilancio possono intervenire a favore o a sfavore della persona giuridica contribuente. Se tuttavia la tassazione è già passata in giudicato, una correzione di bilancio è possibile solo se sono dati i presupposti per procedere ad una revisione (a favore del contribuente) o ad un recupero d'imposta (a sfavore del contribuente) (cfr. DTF 141 II 83, consid. 3.3 con riferimenti). Nel caso di una modifica di bilancio , invece, una contabilizzazione conforme al diritto commerciale viene sostituita con una a sua volta conforme al diritto commerciale. Secondo la giurisprudenza, ciò è tuttavia consentito solo fino al momento dell'inoltro della dichiarazione d'imposta. Una modifica del bilancio da parte della società contribuente è ammessa ancora nel corso della procedura di tassazione essenzialmente solo se si dimostra che è stata decisa per un errore scusabile sulle conseguenze fiscali di determinate registrazioni. Sono di solito escluse per contro modifiche del bilancio, che comportano una diversa valutazione allo scopo di compensare riprese decise nella procedura di tassazione o che sono intraprese solo per motivi di risparmio d'imposta. "Correzioni di bilancio" giustificate da simili motivi devono a loro volta essere ammesse con estremo riserbo (DTF 141 II 83, consid. 3.3, con riferimenti). 3.4. Per esempio, l'Alta Corte ha escluso che potesse essere modificata la contabilità di una società alla quale l'azionista aveva ceduto una partecipazione, dopo che il fisco aveva imposto la differenza fra il valore nominale ed il prezzo di vendita quale "reddito da trasposizione". Avendo la società acquirente messo a bilancio la partecipazione al prezzo di acquisto convenuto, la successiva riduzione del prezzo mirava solo ad un risparmio d'imposta, cosa che il Tribunale federale ha ritenuto inammissibile (cfr. la sentenza 2P.140/2004 del 9 dicembre 2004, in RF 60/2005 p. 429, consid. 5.4). In un altro caso recente, una società aveva dichiarato un ingente utile in capitale, proveniente dalla cessione di azioni di una società tedesca. In seguito al successivo assorbimento da parte della società madre, la società contribuente aveva presentato una nuova dichiarazione d'imposta, accompagnata da una contabilità modificata, spiegando di essersi resa conto solo al momento della fusione che la partecipazione nella società tedesca era stata detenuta solo a titolo fiduciario per la società madre. Dopo aver negato il riconoscimento fiscale del rapporto fiduciario, il Tribunale federale ha ritenuto che non fossero adempiuti i presupposti per ammettere una modifica di bilancio (sentenza 2C_24/2014 del 29 gennaio 2015, in particolare consid. 4.4). 3.5. La giurisprudenza del Tribunale federale ritiene in particolar modo che una società anonima non possa più modificare il proprio bilancio dopo l'approvazione del conto annuale secondo l'art. 698 cpv. 2 cifra 4 CO (cfr. la citata sentenza 2P.140/2004 del 9 dicembre 2004, in RF 60/2005 p. 429, consid. 5.4). Nel caso in esame, in seguito alla richiesta dell'UTPG, la ricorrente ha

prodotto copia del verbale dell'assemblea generale ordinaria della società, tenutasi a _____ il 12 dicembre 2013, nel corso della quale sono stati approvati i conti annuali dell'esercizio 2012. Alla luce di questo fatto, è evidentemente irrilevante la censura dell'azionista della ricorrente, la _____, che, in un memoriale trasmesso a questa Corte, sostiene di non aver mai saputo, voluto e approvato l'operazione di trasferimento della partecipazione nella _____ SpA in questione. L'azionista solleva una censura anche sulla validità dell'assemblea generale tenutasi il 12 dicembre 2013. A suo dire infatti, le azioni non sarebbero state legittimamente rappresentate e pertanto la delibera sarebbe da ritenersi "nulla e quindi senza efficacia alcuna ai sensi dell'art. 706 CO". La _____ sostiene che né il contratto di mandato né tantomeno la convenzione di deposito da lei sottoscritti con _____ autorizzassero quest'ultimo a rappresentare le azioni all'interno di un'assemblea generale. Secondo il verbale d'assemblea del 12 dicembre 2013, sottoscritto sia da _____ sia da _____, tutto il capitale era "rappresentato in proprio o per delega" e di conseguenza l'assemblea era "validamente costituita ed abilitata a deliberare". Se ogni azionista potesse pretendere di rimettere in discussione in ogni momento un bilancio approvato dall'assemblea della società, sarebbe chiaramente messa in discussione la certezza del diritto. Eventuali censure nei confronti degli organi sociali e dei rappresentanti degli azionisti intervenuti in assemblea, per non aver rispettato il mandato ricevuto, non sono chiaramente opponibili all'autorità fiscale, che deve poter fare affidamento sui conti sottoposti dai rappresentanti della società contribuente.

3.6. Non si può tuttavia ignorare la circostanza che il bilancio in questione ha posto l'autorità di tassazione di fronte ad una questione alquanto delicata. Infatti, diversamente da quanto registrato nella contabilità dei periodi precedenti, la partecipazione nella _____ SpA è stata messa a bilancio quale bene detenuto a titolo fiduciario e non quale bene appartenente alla stessa ricorrente. Si tratta pertanto di determinare le conseguenze di tale nuova situazione.

4. 4.1. Con scritto del 23 aprile 2014, e quindi successivo all'inoltro della dichiarazione d'imposta, _____ ha sostenuto che il bilancio inviato all'Ufficio di tassazione sarebbe stato soltanto di natura provvisoria. Nella summenzionata missiva egli scrive infatti quanto segue: L'unico mio errore è stato quello di inviare all'Ufficio di Tassazione, Bellinzona, la bozza di bilancio inviata a Berna nel quale ho suddiviso l'investimento fatto nelle partecipazioni e nel prestito correntista. (...) Sicuramente non vi è stata nessuna cessione / vendita in quanto ancora oggi sto aspettando la risposta da Berna e ho lasciato la partecipazione come era prima. Nel caso in cui la risposta di Berna fosse negativa lascerò il bilancio com'era prima. Le medesime argomentazioni sono state riportate, in buona sostanza, anche nel reclamo del 12 giugno 2014. Secondo le sue stesse affermazioni, _____ avrebbe preso in considerazione la possibilità di modificare successivamente il bilancio. Tale intenzione è stata tuttavia comunicata all'autorità fiscale cantonale solamente dopo aver inoltrato la dichiarazione d'imposta. Le affermazioni di _____ trovano peraltro riscontro in una lettera indirizzata da quest'ultimo all'Amministrazione federale delle contribuzioni precedentemente all'inoltro della dichiarazione d'imposta. Il 21 ottobre 2013, l'amministratore unico ha infatti sostenuto che l'azionista avrebbe pretesto che la partecipazione della ricorrente nella _____ SpA "doveva essere tenuta a titolo fiduciario e non come partecipazione diretta".

4.2. Sulla base del bilancio allegato alla dichiarazione d'imposta, che ha registrato la partecipazione nella _____ SpA come bene detenuto a titolo fiduciario, l'autorità di tassazione ha ritenuto che, nel corso del periodo fiscale in discussione, fossero intervenuti i fatti seguenti: che la ricorrente avesse alienato la suddetta partecipazione, che l'acquirente fosse l'azionista, che

la cessione fosse avvenuta al valore contabile e che la società insorgente avesse iscritto a bilancio la stessa partecipazione quale fiduciaria dell'azionista. La principale conseguenza fiscale, in questa prospettiva, sarebbe l'assoggettamento all'imposta sull'utile della prestazione valutabile in denaro, che la ricorrente avrebbe fatto all'azionista, avendogli ceduto le azioni per un valore nettamente inferiore al valore venale. Ora, esaminando il bilancio presentato dalla ricorrente tenendo conto del principio della buona fede, non si possono ignorare le richieste rivolte dall'amministratore unico all'AFC prima ancora che il bilancio fosse allestito ed approvato. Esse lasciano trasparire chiaramente la preoccupazione di modificare l'intestazione della partecipazione nella _____ SpA, che avrebbe dovuto figurare, già nei periodi precedenti, quale bene detenuto a titolo fiduciario e non quale proprietà della società insorgente. Non vi è d'altronde alcun elemento che induca a ritenere che sia intervenuta una cessione delle azioni. La questione non necessita tuttavia di essere ulteriormente approfondita. In ogni caso, infatti, non sono adempiuti i presupposti perché la partecipazione litigiosa possa considerarsi detenuta a titolo fiduciario dalla ricorrente.

4.3. Secondo la costante prassi cantonale e federale, non può essere presa in considerazione l'affermazione, secondo cui un negozio giuridico concluso in nome proprio è stato stipulato fiduciariamente per conto di un terzo, a meno che il rapporto fiduciario non sia provato in modo ineccepibile. Ciò vale in particolar modo quando il fiduciante è domiciliato all'estero (ASA 49 p. 211; 35 p. 432 ; 25 p. 378; DTF 70 I 47; StE 1989 B 101.2 N 7). Infatti, in quest'ultimo caso, non si potrebbe fare conseguire dall'esenzione del fiduciario l'imposizione del fiduciante; sarebbe dunque favorito il dilagare della frode fiscale (ASA 35 p. 432; STF 2A.137/1994 e 2P.126/1994 del 6 gennaio 1995 e riferimenti; R DAT II-1994 n. 11t). I presupposti per la prova ineccepibile della sussistenza di un rapporto fiduciario sono stati definiti dall'Amministrazione federale delle contribuzioni in due promemoria, relativi l'uno ai c.d. "conti fiduciari" e l'altro ai rapporti fiduciari in generale. Si tratta in particolare delle condizioni seguenti:

- Contratto fiduciario: tra il fiduciante ed il fiduciario devono esistere accordi scritti risalenti all'epoca in cui il mandato fiduciario è stato conferito. Il bene che è oggetto del contratto fiduciario deve essere esattamente descritto; inoltre il contratto deve espressamente prevedere che rischi e spese relative all'investimento, all'amministrazione ed alla vendita del bene fiduciario sono esclusivamente a carico del fiduciante. Nel contratto deve essere altresì disciplinata la commissione che spetta al fiduciario.
- Rischi e spese: il fiduciario non deve correre alcun rischio derivante dall'investimento, dalla gestione e dalla realizzazione dei beni fiduciari. Ogni spesa ivi relativa e ogni onere quali gli ammortamenti, le perdite, ecc. debbono essere sopportati esclusivamente dal fiduciante. Queste condizioni devono essere stipulate nel contratto.
- Onorario: il fiduciario deve potere reclamare al fiduciante una commissione calcolata in base alla tariffa usuale per la natura dell'operazione. Secondo la prassi, il tasso applicabile della commissione è stabilito anzitutto in funzione dell'importanza dei servizi prestati dal fiduciario; esso può variare e le basi di calcolo cambiano in funzione della natura, importanza, il luogo dove sono situati i beni sottoposti al contratto fiduciario. Le condizioni dettagliate dell'onorario del fiduciario debbono figurare nel contratto. (cfr. p. es. la sentenza CDT 80.1997.217 del 2 luglio 1998, consid. 7.1.).

4.4. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i summenzionati presupposti non sono condizioni imprescindibili per il riconoscimento fiscale di un rapporto fiduciario. Il promemoria del 1967 vale quale direttiva amministrativa ma l'esistenza del medesimo rapporto può essere dimostrata anche in altri modi: ciò che più conta è l'esistenza di una prova univoca (p. es. la sentenza 2C_24/2014, consid. 4.3.2. con rinvii). In particolar modo quando si tratta di

rapporti giuridici internazionali, tale prova sottostà tuttavia a esigenze rigorose, poiché tali rapporti sfuggono al controllo delle autorità fiscali svizzere (cfr. la sentenza 2C_24/2014 del 29 gennaio 2015 consid. 4.3.2 e riferimenti). 4.5. Nel caso in esame, a prescindere dalla questione della prova dell'avvenuta cessione delle azioni da parte della ricorrente, non è adempiuto nessuno dei requisiti per ammettere l'esistenza di un rapporto fiduciario. Secondo l'autorità di tassazione, la mancata conclusione di un contratto fiduciario non sarebbe determinante, alla luce dell'identità economica tra fiduciario (la RI 1) e fiduciante (il suo azionista). Come già accennato, tuttavia, in linea di principio una transazione giuridica conclusa in nome proprio si ritiene, secondo il corso ordinario delle cose, che produca i suoi effetti per conto della persona che agisce. Solo eccezionalmente, si può derogare a questo principio, se il contribuente porta la prova dell'esistenza di un rapporto fiduciario (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 5 novembre 2013 n. 2C_416/2013 e 2C_417/2013, in RF 69/2014 p. 152 consid. 10.3.2 e riferimenti). Non si vede pertanto come l'autorità fiscale possa presumere l'esistenza di un contratto fiduciario, invocando una pretesa identità economica fra due soggetti giuridici, uno dei quali peraltro residente all'estero. Il fatto che vi sia identità economica fra la società svizzera ricorrente e l'azionista italiano, peraltro rappresentato da una fiduciaria italiana, non è motivo sufficiente per ammettere l'esistenza di un rapporto fiduciario, in mancanza di ogni altro elemento. Avendo l'autorità fiscale ammesso che la società contribuente fosse proprietaria delle azioni in discussione durante i precedenti periodi fiscali, fin dal momento del loro acquisto, non può presumere la detenzione delle stesse a titolo fiduciario nel periodo fiscale 2012 per il solo fatto che il bilancio presentato ha improvvisamente, e inspiegabilmente, indicato l'esistenza di un rapporto fiduciario. Se si ammettesse che un contribuente svizzero possa intestarsi a titolo fiduciario, da un anno all'altro, dei beni di cui aveva precedentemente dichiarato la proprietà, si aprirebbe la strada ad ogni abuso. 4.6. La particolarità del caso in esame è rappresentata dal fatto che, accettando l'intestazione fiduciaria delle azioni, l'autorità di tassazione potrebbe imporre la prestazione valutabile in denaro, nella misura della differenza fra il valore delle azioni cedute ed il loro valore contabile. Ma, per far questo, dovrebbe presumere anche l'avvenuta cessione della proprietà delle azioni dalla società ricorrente al suo azionista. Un fatto di tale portata non può tuttavia essere considerato avvenuto sulla sola base della presentazione di un bilancio, pur trattandosi di una società il cui unico attivo è rappresentato proprio da una partecipazione in una società estera. Proprio perché l'azionista è sconosciuto e l'unico attivo è rappresentato da azioni di una società estera, prima di ammettere un'alienazione di queste ultime il fisco dovrebbe esigere una prova particolarmente rigorosa. 5. Il ricorso è conseguentemente accolto. La decisione su reclamo è annullata e gli atti sono rinviati all'UTPG, perché determini l'utile imponibile della ricorrente, considerando la partecipazione nella _____ SpA proprietà della ricorrente. Nonostante l'esito del ricorso, si giustifica di porre a carico della ricorrente, almeno in parte, la tassa di giustizia e le spese processuali. Secondo l'art. 231 cpv. 3 LT, infatti, esse sono poste totalmente o parzialmente a carico del ricorrente vincente se questi, conformandosi agli obblighi che gli incombevano, avrebbe potuto ottenere soddisfazione già nella procedura di tassazione o di reclamo oppure ha ostacolato con raggiri l'inchiesta della Camera di diritto tributario. Nello stesso senso si pronuncia, per l'imposta federale diretta, l'art. 144 cpv. 2 LIFD. Nella fattispecie, è innegabile che l'amministratore unico della contribuente abbia complicato l'adempimento dei compiti dell'autorità fiscale, presentando un bilancio che creava una palese discontinuità con quelli degli anni precedenti. Se avesse chiarito con l'UTPG la questione

dell'intestazione fiduciaria delle azioni, prima di inoltrare la dichiarazione d'imposta, il successivo contenzioso sarebbe con ogni verosimiglianza stato evitato. Per le stesse ragioni, non si riconoscono ripetibili all'insorgente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 26 giugno 2014 è annullata e gli atti sono rinviati all'UTPG, perché determini l'utile imponibile della ricorrente, considerando la partecipazione nella _____ SpA proprietà della ricorrente. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella
tassa di giustizia di _____ fr. 3'000.– b. nelle spese di cancelleria di _____
complessivi fr. 300.– per un totale di _____ fr. 3'300.– sono a
carico della ricorrente nella misura di un terzo (fr. 1'100.–). Non si riconoscono ripetibili.
3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale
federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4.
Intimazione a: -; -; -; - Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto
tributario del Tribunale d'appello Il presidente:
segretaria:

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