

TI_GERICHTE 80.2015.223 vom 23. September 2015

TI Tribunale d'appello, 2015-09-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.223

FR: TI_GERICHTE 80.2015.223 du 23 septembre 2015

IT: TI_GERICHTE 80.2015.223 del 23 settembre 2015

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: responsabilità solidale del liquidatore, liquidazione di fatto, cessione del principale attivo, prova liberatoria

Erwägungen

E. 1

In primo luogo, il ricorrente eccepisce nuovamente la prescrizione del debito solidale. Va ricordato all'insorgente che le argomentazioni contenute nella decisione di rinvio vincolano l'autorità inferiore, in virtù di un principio affermato in diverse disposizioni legali ed applicabile anche se non codificato. Addirittura, se all'autorità superiore dovesse essere interposto un ricorso contro la nuova decisione dell'autorità inferiore, essa stessa dovrebbe conformarsi alle indicazioni contenute nella propria decisione di rinvio (cfr. p. es. le sentenze del Tribunale federale del

E. 6

ottobre 2005, n. 1P.21/2005 e 1P.23/2005, consid. 3.1; DTF 122 I 250 consid. 2; 117 V 237 consid. 2a ; 112 Ia 353 consid. 3c/bb ; 94 I 384 consid. 389; inoltre Weissenberger/Hirzel , in: Waldmann/Weissenberger [a cura di], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG), 2 a ediz., Zurigo 2016, n. 28 ad art. 61 PA, p. 1268 e giurisprudenza citata). Nella sentenza del 17 giugno 2015, con cui ha rinviato gli atti all'Ufficio di tassazione, questa Corte ha già esaminato l'eccezione di prescrizione, respingendola. Su questo aspetto, pertanto, la Camera di diritto tributario non si pronuncia nuovamente. 2. 2.1 Prima di verificare se sono date le condizioni della responsabilità solidale ex art. 55 LIFD, si rileva che nel precedente gravame (inc. CDT 80.2014.325/326) era stato riconosciuto al ricorrente il diritto di contestare la quantificazione dell'IFD 2002, ritenuto che egli non aveva precedentemente partecipato, quale organo della società, alla procedura di tassazione relativa al periodo fiscale 2002. La precedente decisione dell'UTPG era stata quindi annullata e ritornata all'Ufficio per nuova decisione sufficientemente motivata in punto alla quantificazione della pretesa fiscale in parola (CDT n. 80.2014.325/326 del 17 giugno 2015, consid. 3.1 e 3.5). Con decisione del 23 settembre 2015 l'UTPG ha in seguito esposto in modo dettagliato i criteri di quantificazione utilizzati per definire l'IFD 2002. In particolare l'UTPG ha spiegato che l'utile netto del 2002 della società _____ SA di CHF 5'000'000.--, è stato definito a partire del valore della partecipazione in _____. Tale valore è stato a sua volta calcolato in base al metodo pratico esposto nella circolare n. 28 della Conferenza fiscale svizzera del 28 agosto 2008 (che per inciso su tale aspetto riprende lo stesso metodo previsto nella precedente circolare del 21 agosto 2006). Il valore della partecipazione, applicando i dati di bilancio 1999, 2000 e 2001 forniti dal ricorrente, è stato così definito in CHF 18'310'183.--. Deducendo il prezzo di vendita di CHF 2'583'470.--, ne è conseguita un'eccedenza di CHF 15'726'713.--. Malgrado ciò, la ripresa fiscale è stata

comunque fortemente contenuta ed è stata prudenzialmente fissata a CHF 3'215'070.--. 2.2. Ciò premesso, il ricorrente aveva fatto valere nella prima procedura ricorsuale di non essere stato messo nella condizione di conoscere, e se del caso confutare, i criteri impositivi alla base della decisione di tassazione riferita all'IFD 2002. La successiva decisione dell'UTPG del 23 settembre 2015 ha invece permesso al ricorrente di conoscere i criteri fatti propri dall'Autorità fiscale per definire il quadro impositivo relativo all'IFD 2002. Malgrado ciò, né con il proprio allegato ricorsuale del 23 ottobre 2015 né successivamente, il ricorrente affronta il tema della corretta definizione dell'IFD 2002. Non si indica, ad esempio, in base a quali considerazioni il prezzo di vendita della partecipazione in _____ sarebbe stato da ritenersi congruo, contrariamente al metodo di calcolo fatto proprio dall'UTPG, ed applicato ai dati di bilancio forniti dal ricorrente. Occorre quindi interrogarsi sulle conseguenze di tale carenza argomentativa.

2.3. Di principio, in applicazione analogica della regola generale prevista dall'art. 8 CC, nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). La massima ufficiale e il principio inquisitorio trovano inoltre i loro limiti nel dovere di collaborazione del contribuente, indipendentemente dalla ripartizione oggettiva dell'onere probatorio (p. es. Althaus-Houriet, in: Yersin/Noël [a cura di], *Impôt fédéral direct*, Basilea 2008, n. 4 ad art. 123 LIFD, p. 1196).

2.4. Nello specifico l'UTPG ha sostanziato gli elementi a fondamento dell'onere fiscale, esponendo in dettaglio il calcolo del valore della partecipazione, valore a sua volta a base della ripresa fiscale (oltretutto nel seguito fortemente contenuta). Il ricorrente non ha invece né sostenuto né sostanziato alcun argomento riferito alla correttezza dell'IFD 2002. Si deve quindi concludere che il credito fiscale in sé, ed a prescindere dall'ulteriore quesito quo all'esistenza o meno della responsabilità solidale del ricorrente, non può ora più essere oggetto di discussione.

3. 3.1. Il ricorrente ritiene per il rimanente che non sono date le condizioni per la responsabilità solidale.

3.2. Giusta l'art. 55 cpv. 1 LIFD, in caso di cessazione dell'assoggettamento di una persona giuridica, le persone incaricate della sua amministrazione e liquidazione rispondono solidalmente per le imposte dovute da detta persona giuridica fino a concorrenza del ricavo della liquidazione oppure, nel caso in cui la persona giuridica trasferisca all'estero la sede o l'amministrazione effettiva, fino a concorrenza della sostanza netta della persona giuridica (CDT n. 80.2014.325/326 del 17 giugno 2015, consid. 2.2). La responsabilità solidale non presuppone alcun grado di colpa (Locher, *Kommentar zum DBG*, II. Teil, n. 18 ad art. 55 LIFD, Therwil/Basilea 2004, p. 129), ed è quindi di per sé data al verificarsi delle condizioni oggettive previste dall'art. 55 cpv. 1 LIFD. La disciplina prevista dalla predetta norma ha come principale scopo quello di indurre gli organi di una persona giuridica in liquidazione a soddisfare tempestivamente le obbligazioni fiscali. Le disposizioni in discussione non istituiscono infatti un'obbligazione fiscale solidale ("Steuersolidarität"), ma creano semmai una responsabilità solidale ("solidarische Mithaftung"): il liquidatore non è partecipe del rapporto giuridico che vincola la società allo Stato dal profilo fiscale, ma diviene invece responsabile del pagamento dell'imposta, accanto alla società contribuente, quando i presupposti dall'art. 55 LIFD sono adempiuti (Béguin/Stoyanov, *La créance d'impôt*, in: OREF, *Les procédures en droit fiscal*, 3^a ediz., Berna/Stoccarda/Vienna 2015, p. 856). Liquidatori ai sensi dell'art. 55 LIFD sono sia le persone chiamate a questo compito da una disposizione legale o statutaria, sia coloro che, di fatto, liquidano la società. Il Tribunale federale ha già avuto modo di

precisare che anche gli organi in senso formale, come i membri del consiglio di amministrazione, sono generalmente da considerarsi quali liquidatori con responsabilità solidale per il pagamento delle imposte arretrate (sentenza TF 2C_607/2017 del 10.12.2018 consid. 5; DTF 115 Ib 283; ASA 47 p. 552; v. anche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 2^a ediz., Zurigo 2009, n. 12 ad art. 55 LIFD, p. 683; Paschoud , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 11 ad art. 55 LIFD, p. 670).

3.3. La responsabilità solidale decade solo se il liquidatore comprova di aver adempiuto i suoi obblighi secondo scienza e coscienza, usando la diligenza richiesta dalle circostanze. Su questo punto, la legge istituisce quindi un'eccezione e conferisce al liquidatore la possibilità di fornire a suo discarico una prova liberatoria. A differenza di quanto disposto dall'art. 15 cpv. 2 LIP, che impone al liquidatore di fare tutto quanto ci si può attendere da lui non solo per stabilire l'estensione dell'obbligo fiscale, ma anche per giungere al suo adempimento, nell'ambito dell' art. 55 LIFD la prova liberatoria sottostà alle condizioni ed esigenze meno severe stabilite dal diritto civile, ed in particolare dagli art. 55 cpv. 1 e 56 cpv. 1 CO (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter , op. cit., n. 18 ad art. 55 LIFD, p. 684; Müller , Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Berna 1999, p. 158). A tale riguardo sono quindi determinanti, nell'ambito della valutazione della prova liberatoria ex art. 55 cpv. 1 LIFD, i principi civilistici inerenti alla diligenza richiesta dalle circostanze, di cui all'art. 55 CO e relativa giurisprudenza (Greminger/Bärtschi , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. I/2a, Basilea 2008, n. 9 ad art. 55 LIFD, p. 790).

3.4. Nella fattispecie è pacifico che il ricorrente ricopriva la carica di amministratore nel 2002, e successivamente sino al 2005. Pure è pacifico che l'IFD 2002 non è stata corrisposta. L'ammontare della stessa non essendo più ora in discussione (consid. 2.2), e rappresentando la responsabilità solidale una responsabilità causale indipendente dalla colpa (consid. 3.1), se ne deve concludere che la responsabilità solidale del ricorrente è data, fatta salva la prova liberatoria (art. 55 cpv. 1 ultima frase LIFD).

4. 4.1. Si tratta ora di determinare se il ricorrente ha apportato la prova liberatoria. 4.2. La responsabilità della persona incaricata della liquidazione e dell'amministrazione di una persona giuridica decade se questa riesce a dimostrare che non può essergli rimproverata alcuna negligenza causale al danno venutosi a creare alla collettività. Per giudicare in merito, la dottrina indica di volersi riferire ai principi esatti dall'art. 55 CO (cfr. Locher, op. cit., n. 19 ad art. 55 LIFD; Müller , Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Berna 1999, pagg. 158 e 159; Ghielmetti/Genini , La responsabilità solidale dell'amministratore e/o liquidatore per il pagamento delle imposte societarie in caso di cessazione dell'assoggettamento, RtiD II-2015, p. 703-704).

4.3. Per quanto attiene all'art. 55 CO, cui si rimanda per l'interpretazione della prova liberatoria, spetta in questo caso al liquidatore comprovare di aver fatto uso di tutta la diligenza richiesta dalle circostanze per impedire il danno oppure dimostrare che questo si sarebbe verificato anche usando tale diligenza. La giurisprudenza esige una prova rigorosa (Kessler , in: Honsell/Vogt/Wiegand [a cura di], BK Obligationenrecht I, art. 1-529 Co, 6 a ed., Basilea 2015; cfr. ad esempio sentenza TF 4A_319/2012 del 28.1.2013 consid. 5.3.). In ambito d'imposta preventiva il Tribunale federale, riferendosi alla prova liberatoria ha decretato che non è data nel caso in cui il liquidatore ha disposto del prodotto di liquidazione della società, oppure nel caso in cui se ne è lasciato spossessare, prima che ad esempio l'imposta preventiva sia stata corrisposta. In una sentenza emessa in ambito di LIP da parte dell'Alta Corte svizzera (cfr. 2C_499/2011 del 9.7.2012 in RDAF 2012 II p. 450 e segg.) era stato ritenuto che il

liquidatore non aveva preteso né che l'azionista della società fornisse delle garanzie né aveva predisposto degli accantonamenti per assicurare il pagamento dell'imposta (Paschoud/Gani , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 14 ad art. 55 LIFD). Come visto, l'art. 55 LIFD dovrebbe essere comunque interpretato in maniera meno rigida rispetto all'art. 15 cpv. 2 LIP, per quanto attiene alla prova liberatoria: ci si deve riferire infatti agli art. 55 e 56 CO (cfr. Locher , op. cit., n. 19 ad art. 55 LIFD, cfr. anche RDAF 2012 II p. 468).

5. 5.1. Per quanto attiene al proprio operato, e dal profilo della prova liberatoria, il ricorrente analogamente a quanto sostenuto nell'ambito del precedente procedimento ricorsuale (inc. CDT 80.2014.325/326) ribadisce di avere fornito le informazioni richieste, di avere sollecitato dall'Autorità fiscale l'emanazione delle decisioni di tassazione e di avere predisposto sufficienti accantonamenti (ricorso, p. 10). Il mancato utilizzo dell'ingente liquidità presente sui conti della società al momento della cessazione della sua carica (€ 1'881'697.--) per il pagamento delle imposte, è un comportamento ascrivibile al nuovo liquidatore, non prevedibile per il ricorrente, il cui comportamento non può quindi essere ritenuto causale per il mancato pagamento delle imposte (ricorso, p. 20).

5.2. 5.2.1. Come visto è diventato amministratore unico della _____ il 12.9.2000. Dal 25.6.2003 egli ha svolto il ruolo di liquidatore sino al 3.5.2005, data alla quale gli è subentrato quale liquidatore _____. Con atto pubblico _____ del 28.12.2001, veniva costituita la società _____: il capitale, interamente liberato, veniva ripartito tra i soci _____ (5%), _____ (5%) e _____ (90%) (che già deteneva il 90% della _____): quest'ultima vendeva poi le sue quote sociali a _____, _____, _____, _____, _____, _____, _____ e _____. In data 24.1.2002 venivano accreditati su un conto di pertinenza della _____ Eur 1'769'500 da parte degli acquirenti dei diritti di partecipazione nella _____. 5.2.2. In data 27.5.2003, la _____ trasmetteva all'UTPG la dichiarazione d'imposta IC/IFD 2002: annessi alla medesima venivano inviati il contratto di vendita della partecipazione _____ e il bilancio della _____ al 31.12.2001. Il 24/25.6.2003, in seguito a richiesta dell'UTPG di voler indicare su quali basi era stato calcolato il prezzo di vendita della partecipazione nella società _____, il qui ricorrente specificava: Con riferimento alla sua richiesta di informazioni circa il prezzo di vendita delle azioni della _____, la informiamo che lo stesso è stato calcolato sulla base del patrimonio netto della società al 31.12.1999 e al 31.12.2000. Alleghiamo copia dei bilanci 1999 e 2000. 5.2.3. Con scritto 22.10.2003 l'AFC (Divisione principale, imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo) si rivolgeva alla _____, indicando che stava procedendo al controllo periodico dei rendiconti annuali. Per poter espletare gli accertamenti veniva richiesta tutta una serie di documenti e di informazioni tra le quali: le copie dei contratti e/o convenzioni di acquisto/vendita delle partecipazioni citate, dal 1998 in poi; indicateci, inoltre, gli elementi di calcolo sui quali vi siete basati per determinare i prezzi di acquisto/vendita e se i venditori/acquirenti sono azionisti della _____ o persone vicine. A tale richiesta RI 1, in nome e per conto della società, rispondeva il 28.11./1.12.2003. 5.2.4. Il 19.12.2003 l'AFC scriveva alla _____ informandola che purtroppo non le era stato possibile entrare nel merito delle problematiche in esame. Inoltre veniva espressamente indicato: Pertanto, provvisoriamente, dobbiamo considerare, in funzione delle circostanze, le eventuali differenze tra i prezzi di acquisto/di vendita delle vostre partecipazioni ed il loro valore venale (ancora da definire) come: - delle prestazioni valutabili in denaro concesse dalla società agli azionisti o a persone vicine e quindi imponibili ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP e dell'art. 20 cpv. 1

della relativa ordinanza d'esecuzione (OIP); - dei versamenti suppletivi concessi dagli azionisti alla società e, di conseguenza, imponibili ai sensi dell'art. 5 cpv. 2 lett. a e dell'art. 8 cpv. 1 lett. b LTB. Durante il nuovo anno ci metteremo in contatto con voi per comunicarvi la nostra presa di posizione definitiva.

5.2.5. Con scritto 18.5.2004, in concomitanza con l'invio della dichiarazione fiscale 2003, RI 1, si rivolgeva all'UTPG in questi termini: Vi rendiamo attenti che la società beneficia dello statuto di holding a livello cantonale ed ormai non detiene più partecipazioni. È interesse della società procedere alla liquidazione appena possibile in modo da non perdere i benefici sulle imposte cantonali di cui beneficiano le società holding. Tuttavia per poter definitivamente preparare la liquidazione necessitiamo delle notifiche di tassazione degli anni fiscali ancora aperti che ci risultano essere il 2001 e il 2002 (oltre al 2003). (...).

5.2.6. Il 26.7.2004 l'AFC contattava nuovamente _____ in liquidazione, al fine di richiedere ulteriori informazioni in relazione agli elementi sulle quali la società si era basata per determinare i prezzi di vendita tra le altre anche della partecipazione nella _____. 5.2.7. Con presa di posizione del 15.9.2004 RI 1 specificava come i prezzi di vendita delle partecipazioni nelle società italiane erano stati determinati sulla base del valore di mercato previa adeguata verifica e debito confronto. In particolare, secondo il ricorrente, per la vendita della partecipazione in _____ (...) ne è conseguita una plusvalenza per la nostra società, rispetto al prezzo di acquisto, pari a CHF 2'331'155, d'accordo tra le parti mediante opzioni d'acquisto. In calce alla missiva veniva indicato nuovamente: Nella speranza di aver risposto compiutamente a tutte le Vostre richieste, confidiamo che il vostro controllo sulla nostra società sia terminato entro tempi brevi per consentirci di terminare, senza ulteriore indugio, la nostra procedura di liquidazione.

5.2.8. Il 30.11/2.12.2004 RI 1 si rivolgeva nuovamente all'UTPG: (...), onde poter definitivamente preparare il bilancio di liquidazione della società necessitiamo delle notifiche di tassazione per gli anni fiscali ancora aperti 2001, 2002 e 2003. Vi preghiamo quindi di farci pervenire al più presto dette notifiche al fine di evitare inutili costi e ritardi nella procedura di liquidazione. In medesima data scriveva anche all'AFC chiedendo di voler procedere celermente ad una presa di posizione definitiva.

5.2.9. Il 21.12.2004 l'AFC replicava allo scritto della _____ in liquidazione indicando che non era stato possibile procedere ad una valutazione delle problematiche in esame e che provvisoriamente le eventuali differenze tra i prezzi d'acquisto/di vendita dovevano essere considerate come prestazioni valutabili in denaro concesse dalla società agli azionisti o a persone vicine, rispettivamente dei versamenti suppletivi concessi dagli azionisti alla società. Inoltre veniva indicato: "Per quanto concerne la vostra lettera del 30 novembre 2004, vi comunichiamo che durante il mese di gennaio 2005 ci metteremo in contatto con voi per comunicarvi eventuali conseguenze fiscali da noi riscontrate". Il 28.12.2004 RI 1, in nome e per conto della _____, contestava le conclusioni provvisorie alle quali era giunta l'AFC e chiedeva: "Ciò premesso che da parte vostra sia infine dato il debito riscontro, al più presto possibile, per consentire al sottoscritto di portare a termine, senza ulteriori impedimenti, il proprio mandato di liquidatore".

5.2.10. Con raccomandata 2/3.3.2005 il ricorrente si rivolgeva all'AFC, ed in copia per conoscenza anche all'UTPG: Egregio Signor _____, facciamo seguito alle nostre precedenti lettere del 15 settembre 2004 e del 30 novembre 2004, e sebbene ci abbiate risposto che avreste preso posizione entro febbraio 2005, non abbiamo ancora ricevuto nessun cenno da parte vostra, né da parte dell'Amministrazione cantonale delle Contribuzioni, né ci sono state recapitate le notifiche di tassazione ancora pendenti. Vogliamo ulteriormente ribadire che l'unico impedimento alla chiusura della liquidazione della nostra società sono proprio le notifiche

di cui sopra. Proprio per questo vi esortiamo a prendere in carico la nostra pratica al più presto. In attesa di un urgente riscontro porgiamo i nostri migliori saluti. 5.3. 5.3.1. Il 3.5.2005, a seguito delle dimissioni dalle cariche di amministratore e di liquidatore rivestite da RI 1, veniva iscritto come liquidatore della _____ in liquidazione _____. Quest'ultimo prendeva contatto il 30.5.2005 con l'AFC indicando di aver dato mandato ad _____ di seguire la pratica in oggetto per poter concludere la liquidazione della società. 5.3.2. Dagli atti trasmessi dall'AFC è emerso che la Divisione revisioni di quest'ultima si è recata a _____, il 6.7.2005, presso gli uffici della _____, per chiarire i motivi per il quale il prezzo di vendita della società partecipata _____ era risultato essere nettamente inferiore sia al valore determinato in base agli usuali parametri di calcolo AFC sia al suo valore di sostanza. In tale occasione, _____ ha spiegato le ragioni che avrebbero condotto gli azionisti della _____ ad accettare il prezzo di vendita in questione. Veniva poi richiesta tutta una serie di documenti a completazione dell'esame dell'incarto. Il 7/8.11.2005 si teneva un ulteriore incontro con _____ e i rappresentanti dell'AFC e del fisco ticinese. In tale occasione l'AFC ha chiesto i motivi per i quali _____ ed RI 1 non si erano attenuti alle disposizioni del funzionario dell'UTPG _____ circa il trasferimento della liquidità agli azionisti. Inoltre venivano chiesti i motivi per i quali il qui ricorrente aveva dato le dimissioni dalla carica di liquidatore. In merito, nel documento viene trascritto: Il nostro interlocutore non ci porta delle argomentazioni valide e per quanto riguarda le dimissioni del sig. _____ si limita ad affermare che non lo si riteneva più idoneo all'esercizio delle sue funzioni (“[...] l'incarto non è stato “presentato” alle rispettive autorità fiscali con la necessaria competenza” [...]). Tali aspetti dovranno essere approfonditi. 5.3.3. Il 16.12.2005 l'AFC si rivolgeva nuovamente a _____ in liquidazione, ribadendo i contenuti della lettera del 21.12.2004 (cfr. consid. 5.2.9.) e chiedendo la trasmissione di ulteriori documenti e informazioni. Venivano in particolare richiesti i motivi per i quali _____ e RI 1 non si erano attenuti all'esplicita richiesta del funzionario del fisco cantonale di non “girare” assolutamente la liquidità della società agli azionisti prima della conclusione del controllo da parte delle autorità fiscali cantonali e federali. L'AFC chiedeva espressamente il nominativo della persona che aveva sottoscritto l'ordine di pagamento con la relativa documentazione bancaria. Si chiedevano inoltre spiegazioni circa le dimissioni rassegnate da RI 1. 5.3.4. Il 27.2.2006 _____ si rivolgeva all'AFC indicando quanto segue: Verso la fine del 2004 sono stato contattato da una mia vecchia conoscenza che mi ha chiesto di analizzare la situazione relativa _____. Ho quindi incominciato a prendere visione di quanto accaduto e degli scritti intercorsi tra la vostra rispettabile Amministrazione e l'Amministratore signor RI 1. Seppur molto tempo era trascorso da quando la società era stata messa in liquidazione poco era stato fatto per spiegare in modo semplice le cause e le modalità della vendita _____. Per questo motivo nel corso del 2005 sono subentrato al signor RI 1 come liquidatore della società, il quale non si sentiva più idoneo a gestire una pratica che era diventata più complessa del previsto. Per dare all'Amministrazione federale quegli elementi oggettivi necessari al fine di valutare correttamente la _____, si dovevano fornire tutti i dati e gli elementi che ne avevano influenzato la vendita. Il signor _____, persona di fiducia, non aveva però seguito personalmente le trattative, e non essendo un tecnico di questo settore ha preferito, come accennato essere sostituito. Da parte mia ho incaricato _____ di prendere visione di quanto accaduto e di relazionarmi sulla vendita effettuata dalla _____. L'_____ ha poi esposto in modo particolareggiato e chiaro i motivi e le cause della vendita all'Amministrazione federale

delle contribuzioni nelle lettere del 6 e del 25 luglio 2005. Alla luce delle considerazioni e delle motivazioni ricevute, sulla base della mia esperienza e della relazione di terzi competenti, ho deciso di assecondare le insistenti richieste da parte dell'azionista di concedere un anticipo necessario per procedere ad altri investimenti, alla luce anche del gran tempo trascorso. (...). 5.3.5. Il 23.5.2006 si teneva un ulteriore incontro tra _____ il fisco ticinese e l'AFC. A seguito dello stesso veniva redatta una nota dal seguente contenuto: (...) molte asserzioni citate nella lettera del 27.02.2006 dell'attuale liquidatore, sig. _____, non coincidono con quanto affermato dal suo precedente omologo, sig. RI 1, nel suo scritto del 15.09.2004 (...). Nonostante le nostre diverse richieste a volerci spiegare nel dettaglio ed in maniera chiara questa "strana" situazione, il sig. _____ ci continua a rispondere semplicemente che il sig. _____ non ha svolto, secondo lui, un "buon lavoro" nei confronti dell'AFC. In seguito gli azionisti se ne sono resi conto ed hanno quindi voluto affidare questo incarico ad altre persone. (...). 5.3.6. Durante l'incontro tenutosi a _____ il 4.12.2006 tra la _____ e le autorità fiscali cantonali e federali è stato deciso che l'ammontare dell'eccedenza di liquidazione imponibile era pari a fr. 4'857'143.- (IP arrotondata a fr. 1'700'000.-). Nella nota redatta contestualmente dall'AFC veniva indicato: "Il Cantone Ticino, da parte sua, effettuerà la rispettiva correzione dell'utile dichiarato".

E. 6.1

Il 21.12.2006 l'UTPG ha notificato la decisione di tassazione per il periodo fiscale 2002, concernente _____: l'utile netto determinante era stato stabilito in fr. 5'000'000.-.

E. 6.2

Al qui ricorrente viene rimproverato di non aver predisposto sufficienti accantonamenti per far fronte al dovuto d'imposta (imposte federali dirette 2002) alla luce del fatto che il valore di reddito della _____, in considerazione dei risultati degli esercizi 1999, 2000 e 2001, ammontava a ben fr. 27'548'617.- e che il solo valore di sostanza, basato sui valori di bilancio, era di ben fr. 5'936'708.- e superava pertanto abbondantemente il prezzo di vendita (fr. 2'583'470.--). In caso egli avesse predisposto accantonamenti sufficienti, contabilmente le necessarie risorse sarebbero rimaste a disposizione della società, a meno di uno scioglimento delle riserve. Scioglimento che tuttavia sarebbe potuto avvenire solo in conformità al diritto contabile, e comunque su decisione, e soprattutto responsabilità, del nuovo liquidatore. La rilevanza degli accantonamenti è peraltro riconosciuta dallo stesso ricorrente, che aggiunge di avere allibrato in sede di bilancio accantonamenti per imposte pari a CHF 211'786.25 per il 2003, e CHF 214'000.-- per il 2004 (ricorso, p. 24).

E. 6.3

La determinazione degli accantonamenti, compito dell'amministratore ex art. 716 cpv. 1 n. 3 CO, è parte essenziale delle misure atte a definire conti annuali societari rispettosi dei principi contabili riconosciuti. Sia sotto l'egida del nuovo diritto contabile in vigore dal 1° gennaio 2013 (art. 957 ss. CO), sia sotto l'egida del precedente diritto, l'indiscusso obiettivo delle norme contabili è quello di fornire a terzi (creditori ed investitori) una rappresentazione fedele della situazione economica dell'impresa (Barakat , Les incidences fiscales du nouveau droit comptable, in: RDAF II 2016, p. 231 ss., p. 235). L'art. 958 CO richiede che la presentazione dei conti debba essere rispettosa del principio dell'opinione attendibile sulla situazione economica , come previsto anche prima del 1° gennaio 2013 dall'art. 662 a CO (FF 2008, p. 1427).

E. 6.4

Secondo l'art. 960 e cpv. 2 CO è obbligatorio costituire accantonamenti, a copertura dei prevedibili deflussi futuri di mezzi finanziari, generati da eventi passati. Prima del 1° gennaio 2013 tale necessità era prevista dall'art. 699 cpv. 1 CO, ai sensi del quale accantonamenti dovevano essere predisposti ove necessari in base ai principi generalmente ammessi nel commercio. Sia in base al nuovo sia in base al vecchio diritto, per determinate tipologie di uscite va quindi fatta una valutazione sulla necessità di provvedere ad un accantonamento, nonché se del caso sull'ammontare dello stesso. A tale riguardo, previsioni riferite alle imposte federali dirette possono essere basate, in assenza di eventi straordinari, sui dati del periodo fiscale in corso o precedente. La copertura contabile può inoltre essere predisposta tramite la registrazione di appositi transitori passivi oppure, in caso di incertezza sull'onere fiscale a seguito di eventi straordinari, di specifici accantonamenti per imposte. Gli International Financial Reporting Standards (IFRS), o le Raccomandazioni relative alla presentazione dei conti (Swiss GAAP RPC), a loro volta norme contabili riconosciute ex art. 1 dell'Ordinanza sulle norme contabili riconosciute – ONCR (RS 221.432), prevedono la necessità di provvedere ad accantonamenti qualora la probabilità che si verifichi un evento che comporti un futuro deflusso di mezzi liquidi, si assesti ad almeno il 50% delle probabilità. Le Raccomandazioni relative alla presentazione dei conti svizzere (Swiss GAAP RPC) prevedono, alla raccomandazione 23, anche la possibilità di provvedere ad accantonamenti in caso di probabilità inferiori al 50%, rilevando comunque in apposite carte di lavoro gli elementi che hanno portato alla formazione degli accantonamenti e le relative variazioni (Swiss GAAP RPC 23; Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4 ed., Zurigo 2009, n. 840 ss., p. 1079; n. 879 ss., p. 1088 s.; Lipp, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3 a ed., Zurigo 2016, n. 19 ad art. 960e CO, p. 735; Müller/Lipp/Plüss, Der Verwaltungsrat - Ein Handbuch für Theorie und Praxis, 4 a ed., Zurigo 2014, p. 239).

E. 6.5

Nello specifico, le imposte 2002 non sono state assicurate tramite semplici transitori passivi, ma tramite accantonamenti (ricorso, p. 24). La dismissione dell'ultimo attivo rilevante (la partecipazione in _____) del resto rappresentava un evento non ordinario per la società, tanto da comportarne la liquidazione. Circostanza di cui si era perfettamente reso conto il ricorrente, che in questo senso informava l'Autorità fiscale (ricorso, p. 23). Al ricorrente era quindi perfettamente noto che nel 2002 si era realizzato un evento straordinario, e con implicazioni fiscali pure necessariamente straordinarie per la società. Il ricorso rimane tuttavia silente sulle valutazioni svolte allora dal ricorrente in punto alla quantificazione degli accantonamenti.

E. 6.6.1

Ora valutando gli accantonamenti predisposti da RI 1 nei bilanci della società a seguito della vendita della società _____ si può ammettere che gli stessi non erano sufficienti per coprire l'ammontare d'imposta: ciò è legato al fatto che l'autorità fiscale ha valutato diversamente il prezzo di vendita della predetta partecipazione, procedendo pertanto a delle riprese fiscali. Come visto in precedenza, nel 2006 la _____, unitamente all'AFC e all'amministrazione fiscale ticinese sono advenute a stabilire l'utile per il 2002 in fr. 5'000'000.-. Si tratta ora di determinare se il ricorrente, il quale non ha predisposto sufficienti accantonamenti, ha comunque adempiuto ai suoi obblighi secondo scienza e coscienza, usando la diligenza richiesta dalle circostanze.

E. 6.6.2

Il Tribunale federale, in una sentenza del 19.12.2014 (DTF 141 II 83, vedi anche RtiD II-2015 p. 559 e segg.) si è confrontato con la questione se sia ammissibile un aumento dell'accantonamento per imposte, in seguito a riprese fiscali decise dall'autorità fiscale. Secondo la Suprema Corte, ciò è possibile: nel sistema della tassazione sul presente, in occasione di ogni ripresa fiscale fondata sull'art. 58 cpv. 1 lett. b o c LIFD si deve elevare in misura corrispondente l'accantonamento per le imposte dovute sulla stessa. Negli oneri giustificati dall'uso commerciale rientrano anche le imposte federali, cantonali e comunali (art. 59 cpv. 1 lett. a LIFD). Questa esigenza discende dunque non solo da prescrizioni imperative del diritto commerciale, bensì direttamente da norme di diritto tributario (combinato disposto degli articoli 58 cpv. 1 lett. b o c e 59 cpv. 1 lett. a LIFD). Motivo per cui non solo il tributario ma anche quello commerciale impongono dunque di procedere ad un aumento dell'accantonamento per imposte, quando l'autorità ha intrapreso una ripresa fiscale. Il Tribunale federale ha escluso, in particolar modo, che sia giustificato far dipendere la costituzione dell'accantonamento dalla circostanza che il contribuente non potesse prevedere la ripresa (DTF 141 II 83 consid. 5.5).

E. 6.7

RI 1 sottolinea che, nel momento in cui ha rassegnato le proprie dimissioni quale liquidatore, la società disponeva di sufficiente liquidità per poter far fronte al debito d'imposta. In particolare, nel contesto del precedente ricorso alla Camera dell'11.12.2014 (inc. CDT _____ con contestuale decisione del 17.6.2015), l'insorgente ha presentato un estratto conto della _____ intestato _____, dal quale emerge che al 30.4.2005 la disponibilità era di € 1'881'697.59. In data 18.5.2005 è stato girato l'importo di € 1'000'006.55 a favore della _____ nel _____.

E. 7.1

Ora, questa Camera è dell'avviso che RI 1 abbia ossequiato i suoi obblighi e fatto uso della diligenza richiesta dalle circostanze per tutelare il pagamento del credito fiscale: in questo senso il ricorrente deve essere posto a beneficio della prova liberatoria in relazione alla sua responsabilità solidale. Di seguito verranno elencati gli elementi che sono stati soppesati dalla Camera di diritto tributario, in ottica di prova liberatoria.

E. 7.2

In primo luogo, nel momento in cui ha rassegnato le proprie dimissioni dall'incarico liquidatore di _____, la società disponeva ancora di liquidità più che sufficienti per far fronte al dovuto d'imposta per l'IFD 2002 (€ 1'881'697.59 sul conto aperto presso la _____, circa fr. 2'924'722.-, cfr. sito internet AFC, <https://www.ezv.admin.ch/ezv/it/home/informazioni-per-ditte/dichiarazione-delle-merci/corsi-dei-cambi--vendita-.html>, consultato il 12.2.2019). A metà maggio 2005 è stata "girata" ad una società _____ la somma di oltre € 1'000'000.- per "assecondare le insistenti richieste da parte dell'azionista di concedere un anticipo necessario per procedere ad altri investimenti, alla luce anche del gran tempo trascorso" (cfr. missiva del successivo liquidatore, _____ all'AFC). In base ai bilanci in possesso di questa Camera, e relativi ai periodi fiscali 2002, 2003 e 2004 (dal 2005 in poi la società è stata tassata d'ufficio) emerge poi che la società poteva disporre delle seguenti liquidità: al 30.6.2002 fr. 2'616'772.25, al 30.6.2003 fr. 2'868'328.75, al 30.6.2004 fr. 2'847'178.20. Dalle cifre di bilancio si può concludere che il ricorrente, durante il suo mandato in seno alla _____, non ha versato alcuna liquidità agli

azionisti, a seguito della vendita della partecipazione _____

E. 7.3

Dal momento dell'invio della dichiarazione d'imposta per il periodo fiscale 2002, RI 1 ha sollecitato a più riprese e regolarmente sia l'AFC che l'UTPG a voler adottare le decisioni di tassazione: in più occasioni l'amministrazione fiscale ha rassicurato il ricorrente che la fattispecie sarebbe stata esaminata a breve e che una presa di posizione circa le eventuali riprese fiscali sarebbe pervenuta alla società.

E. 7.4

L'autorità fiscale, come visto, rimprovera al ricorrente di non aver predisposto sufficienti accantonamenti per il pagamento delle imposte: orbene, se si tiene in considerazione la giurisprudenza dell'Alta Corte in relazione agli accantonamenti, ne risulta la possibilità di predisporre anche a posteriori, per tener conto delle riprese operate dalle autorità fiscali, con contestuale modifica sia del bilancio fiscale sia di quello commerciale. Se la verifica del prezzo di vendita della partecipazione fosse stata effettuata con altre tempistiche, e meglio nel perdurare del mandato del ricorrente, quest'ultimo avrebbe potuto predisporre i necessari accantonamenti, tenuto anche conto della liquidità di cui continuava a disporre la _____.

E. 7.5

RI 1, contestualmente all'invio delle dichiarazioni fiscali per i periodi successivi, ha trasmesso anche i bilanci, dai quali figuravano sia gli accantonamenti predisposti sia gli attivi a disposizione della società. Ora, a distanza di molti anni dall'inoltro della dichiarazione di tassazione per il periodo fiscale 2002, è lecito chiedersi per quale ragione il fisco, invece di limitarsi a invitare oralmente il liquidatore a non distribuire alcunché agli azionisti, non abbia notificato alla _____ in liquidazione delle decisioni di richiesta di garanzie secondo gli art. 169 e segg. LIFD. Quando una società è in liquidazione, vi è il fondato pericolo che disponga degli attivi ancora presenti prima di aver estinto i debiti fiscali. Se dal bilancio risulta che il capitale proprio non è più sufficiente a coprire i debiti fiscali, si può presumere che le imposte dovute non vengano pagate, per mancanza di liquidità. Se pertanto una persona giuridica, che deve essere cancellata dal registro di commercio, non paga né copre con garanzie l'imposta dovuta (art. 171 LIFD), il pagamento dell'imposta può essere garantito mediante una decisione di richiesta di garanzia (Frey , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz. Basilea 2017, n. 31 ad art. 169 LIFD, p. 2708 e giurisprudenza citata; inoltre Curchod , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 23 ad art. 169 LIFD). La costituzione di garanzia può inoltre essere richiesta nei confronti di una persona giuridica quando il suo azionista unico non è domiciliato in Svizzera e può difficilmente essere chiamato a pagare per dei crediti d'imposta nati in caso di liquidazione della persona giuridica. (Curchod , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 14 ad art. 169 LIFD). L'autorità fiscale cantonale era a conoscenza dell'avvenuta vendita dell'unico attivo, dell'apertura della liquidazione, della residenza all'estero degli azionisti. Ciononostante, ha protratto la procedura di tassazione per oltre tre anni, senza esigere alcuna garanzia.

E. 7.6

Pertanto, tenuto conto del fatto che: · al momento delle dimissioni dell'insorgente dalla carica di liquidatore della _____, la società disponeva di sufficiente liquidità per far

fronte al pagamento dell'imposta e il ricorrente non aveva distribuito il provento della vendita agli azionisti; · è ammessa la possibilità di costituire a bilancio accantonamenti per il pagamento delle imposte a seguito di riprese fiscali anche a posteriori; · il ricorrente ha sollecitato a più riprese, durante il suo mandato, la valutazione inerente la vendita della società partecipata _____. e la notificazione della relativa decisione di tassazione; · la stessa autorità fiscale non ha ritenuto necessario dover procedere alla richiesta di costituzione di garanzie fiscali; non si può rimproverare ad RI 1 di aver mancato di diligenza nelle sue funzioni, cagionando così un danno alla collettività per il mancato pagamento del dovuto d'imposta.

E. 8

Il ricorso è accolto. Non vengono prelevate tasse di giustizia e spese. Al ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili. 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 23 settembre 2015 è annullata. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente è riconosciuta un'indennità di CHF 1'500.– per 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 LAI Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

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