

## **TI\_GERICHTE 80.2018.259 vom 15. Mai 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-05-15, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2018.259](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.259)

FR: TI\_GERICHTE 80.2018.259 du 15 mai 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2018.259 del 15 maggio 2017

### **Regeste**

Reddito imponibile: riconoscimento di una fondazione di famiglia, nullità, successiva modifica degli statuti, retrocessione di beni ai fondatori

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

indicavano di avere conseguito in particolare i seguenti redditi:

redditi

2006

Attività indipendente marito (studio legale)

72■445

Attività indipendente moglie (studio legale)

72■445

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

- 43■378

Redditi della sostanza immobiliare

456■080

Da titoli e capitali

38■047

Fra gli elementi patrimoniali, dichiaravano in particolare la sostanza seguente:

sostanza

Valore 31.12.2006

Titoli e capitali

2'859■302

Numerario, biglietti di banca, oro

2'542■682

Sostanza immobiliare

5'100■501

Debiti privati

- 11'066■778

Sostanza imponibile

- 624■293

b.

Notificando ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2006, con decisione del 28 novembre 2012, l'■RS 1 definiva i redditi principali come segue:

redditi

2006

Attività indipendente marito (studio legale)

120■000

Attività indipendente moglie (studio legale)

120■000

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

■.■

Redditi della sostanza immobiliare

502■282

Da titoli e capitali

38■047

Il reddito imponibile era così stabilito in fr. 541■400.■ per l'■IC ed in fr. 549■200.■ per l'■IFD.

Quanto alla sostanza imponibile, era definita in fr. 2■678■000.■. I principali elementi erano i seguenti:

sostanza

Valore 31.12.2006

Titoli e capitali

1'704■892

Numerario, biglietti di banca, oro

2'615■089

Sostanza immobiliare

45■000

Debiti privati

2'859■302

Sostanza imponibile

4'611■933



Sostanza immobiliare

5'100■501

Debiti privati

12'206■074

Sostanza imponibile

1'576■574

b.

Notificando ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2007, con decisione del 28 novembre 2012, l'Ufficio di tassazione definiva i redditi principali come segue:

redditi

2007

Attività indipendente marito (studio legale)

53■000

Attività indipendente moglie (studio legale)

53■000

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

■.■

Redditi della sostanza immobiliare

509■008

Da titoli e capitali

49■605

Il reddito imponibile era così stabilito in fr. 407■700.■ per l'IC ed in fr. 416■700.■ per l'IFD.

Quanto alla sostanza imponibile, era definita in fr. 3■730■000.■. I principali elementi erano i seguenti:

sostanza

Valore 31.12.2007

Titoli e capitali

11'186■878

Numerario, biglietti di banca, oro

1'288■473

Sostanza immobiliare

5'531■434

Debiti privati

13'680■449

Sostanza imponibile

3'738■000

Quanto al reddito professionale, era stata intrapresa una ripresa per spese non ammesse di fr. 20'000. Era poi stata negata la deduzione della perdita derivante dall'azienda agricola. L'Ufficio di tassazione ribadiva inoltre di avere deciso di imporre ■per trasparenza■ la Fondazione di famiglia \_\_\_\_\_, la quale, pur avendo sede a \_\_\_\_\_, è ■di fatto diretta ed effettivamente amministrata in Ticino■.

C. a.

Nella dichiarazione fiscale 2008, i contribuenti indicavano di avere conseguito in particolare i seguenti redditi:

redditi

2008

Attività indipendente marito (studio legale)

43■782

Attività indipendente moglie (studio legale)

43■782

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

- 45■774

Redditi della sostanza immobiliare

494■610

Da titoli e capitali

147■647

Fra gli elementi patrimoniali, dichiaravano in particolare la sostanza seguente:

sostanza

Valore 31.12.2008

Titoli e capitali

6'272■404

Numerario, biglietti di banca, oro

100■000

Opere d'arte, antiche, storiche, archivi

695■359

Sostanza immobiliare

5'100■501

Debiti privati

12'168■264

Sostanza imponibile

3'351■311

b.

Notificando ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2008, con decisione del 28 novembre 2012, l'Ufficio di tassazione definiva i redditi principali come segue:

redditi

2007

Attività indipendente marito (studio legale)

58■000

Attività indipendente moglie (studio legale)

58■000

Agricoltura e selvicoltura (Masseria \_\_\_\_\_)

■.■

Redditi della sostanza immobiliare

541■803

Da titoli e capitali

147■647

Il reddito imponibile era così stabilito in fr. 452■600.■ per l'IC ed in fr. 454■500.■ per l'IFD.

Quanto alla sostanza imponibile, era definita in fr. 4■901■000.■. I principali elementi erano i seguenti:

sostanza

Valore 31.12.2007

Titoli e capitali

8'488■542

Numerario, biglietti di banca, oro

1'788■473

Sostanza immobiliare

5'531■434

Debiti privati

10'471■277

Sostanza imponibile

4'913■000

Quanto al reddito professionale, era stata intrapresa una ripresa per spese non ammesse di fr. 20'000. L'Ufficio di tassazione ribadiva inoltre di avere deciso di imporre per trasparenza la Fondazione di famiglia \_\_\_\_\_, la quale, pur avendo sede a \_\_\_\_\_, è di fatto diretta ed effettivamente amministrata in Ticino.

Diritto

- municipio di .

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: Lasegretaria:

### **E. 1.3**

La Fondazione è soggetta alle disposizioni degli attuali art. da 80 a 89 e 335 del Codice Civile Svizzero. L'art. 2 "Scopo" è stato così riformulato: Art. 2 Scopo della fondazione è di coprire spese di educazione, dotazione o assistenza dei membri della famiglia. La fondazione può perseguire anche scopi analoghi. Essa può inoltre favorire il sorgere di fondazioni d'interesse generale e esercitare in esse funzioni ausiliarie. L'art. 3.1 è stato così modificato: 3.1. Il capitale di fondazione è di fr. 500'000. L'art. 9.3. è stato così riformulato: 9.3. Se il Consiglio di Fondazione si compone di oltre due membri, le sue deliberazioni richiedono la maggioranza dei due terzi dei presenti. Membri assenti possono farsi rappresentare da altri membri o accettare le deliberazioni mediante firma o altra approvazione del verbale, per cui il loro voto è pienamente considerato. L'art. 9.4. è stato così riformulato: 9.4. Le deliberazioni del Consiglio di Fondazione vengono messe a verbale, firmato da due membri, di regola da Presidente o Vicepresidente e Segretario o estensore del verbale. L'art. 14. è stato così riformulato: Pubblicazioni: Le pubblicazioni previste dalla legge avvengono negli organi ufficiali di pubblicazione del Cantone sede. L'art. 17, riga seconda, è stato così deliberato: La sede legale è \_\_\_\_\_. Le ultime due righe infine sono state deliberate con il testo seguente: \_\_\_\_\_, dicembre 2007/ ... 11 aprile 2011. Nella stessa seduta, è stata anche adottata la seguente deliberazione: È approvata con voto unanime la ratifica in globo delle cessioni ai fondatori, adottate il 18.12.07, con tutti i successivi adattamenti, di tutti gli attivi mobili, stati oggetto di critiche ingiustificate e passivi loro collegati, essendone esclusi i beni immobili e passivi loro collegati, nonché escluse le pretese cedute dallo studio \_\_\_\_\_ a fine 1994 che rimangono a \_\_\_\_\_ e sono ancor oggi di difficile incasso, con le voci corrispettive.

2.2. Se si esamina la contabilità della RI 3, in seguito alla modifica statutaria e alla cessione degli attivi, si constata come gli aspetti che avevano comportato il mancato riconoscimento della fondazione di famiglia siano tuttora presenti e determinanti. Fra tutti gli attivi iscritti a bilancio, sono stati ceduti solo le partecipazioni sociali e gli oggetti d'arte, archeologici e storici. Sono per contro rimasti nel bilancio della fondazione tutti i beni immobiliari e le "posizioni creditorie controverse", cioè quei crediti che le erano stati ceduti dallo Studio legale dei fondatori. Fra gli attivi, dopo la modifica degli statuti e la cessione, si segnala anche un credito della RI 3 nei confronti dei fondatori ("Debitoren Stifter"). Questo credito, che ammontava a fr. 1'981'406.- alla fine del 2007 e che sarebbe poi cresciuto a fr. 2'188'132.- al 31.12.2008, deriva in buona parte proprio dalla cessione degli attivi deliberata in occasione della modifica degli statuti. Dal verbale del consiglio di fondazione dell'8 luglio 2008 risulta infatti che il valore netto degli attivi trasferiti dalla RI 3 ai fondatori ammontava a fr. 1'090'724.74. Questo importo corrisponde alla differenza fra il valore contabile degli attivi ceduti (fr. 4'951'912.23) e quello dei debiti relativi (fr.

3'861'187.49). I fondatori dovevano in altre parole pagare un prezzo di fr. 1'090'724.74 per acquistare gli attivi in discussione. Poiché però il prezzo non è stato pagato, questo importo è stato aggiunto ai debiti che i fondatori già avevano nei confronti della fondazione. 2.3. In queste circostanze, non si vede quali ripercussioni possano avere, sul riconoscimento fiscale della fondazione, le modifiche degli statuti adottate alla fine del 2007 e i conseguenti adeguamenti del bilancio. Gli aspetti problematici, che avevano implicato che gli scopi della RI 3 fossero considerati incompatibili con l'art. 335 CCS, sono solo in minima parte stati risolti. Come appena rilevato, la fondazione continua ad essere impiegata al fine di gestire l'incasso di crediti problematici dello Studio legale dei fondatori, attività che non può essere ritenuta compatibile con gli scopi di una fondazione di famiglia e che peraltro era proprio all'origine degli approfondimenti che a suo tempo avevano portato l'autorità fiscale a procedere alla sua tassazione per trasparenza. A quest'ultimo riguardo, è incomprensibile quanto affermato dai ricorrenti nella replica del 17 gennaio 2019. Essi sostengono infatti che "si decise la retrocessione delle pretese cedute dallo Studio per eliminare da \_\_\_\_\_ una delle attività più criticate come incompatibili per una fondazione", per poi precisare che "conseguentemente \_\_\_\_\_, come a verbale notarile 11 aprile 2011, ricedette le controverse pretese allo studio \_\_\_\_\_, da cui a suo tempo le aveva acquistate; eliminando così dagli attivi a bilancio il credito verso debitori morosi e dai passivi la riserva d'incasso di esse, di CHF 360'000 dal 31.12.2011" (replica del 17.1.2019, n. 5, p. 3 s.). Le citate affermazioni sono in evidente contrasto con quanto risulta invece dal tenore della delibera del consiglio di fondazione ("...nonché escluse le pretese cedute dallo studio \_\_\_\_\_ a fine 1994 che rimangono a \_\_\_\_\_ e sono ancor oggi di difficile incasso), come pure dai bilanci della fondazione negli anni successivi, che continuano a registrare, fra gli attivi, la voce "Forderungen geg. säumige Debitoren (Streitfälle)" per 3 milioni di franchi e, fra i passivi, un accantonamento della stessa misura ("Rückstellung für säumige Debitoren und allgemeine Risiken"). In ogni caso, gli insorgenti si dichiarano consapevoli del fatto che la cessione dei crediti dello studio legale costituiva "una delle attività più criticate come incompatibili per una fondazione". 2.4. Un aspetto sottolineato dalla Divisione delle contribuzioni, nelle sue osservazioni del 10 dicembre 2018, è rappresentato dagli importanti debiti che i fondatori hanno nei confronti della RI 3. Secondo l'autorità fiscale, quest'ultima "risulta ancora utilizzare una quota importante del proprio patrimonio (circa due milioni di franchi) per finanziare i fondatori senza nessuna remunerazione". I rapporti di debito e credito fra la fondazione e i fondatori sono sempre stati piuttosto complessi. Fino alla fine del 2007, quando si è verificata la cessione di alcuni attivi e passivi, erano nettamente predominanti i crediti che i fondatori vantavano nei confronti della fondazione. Si possono riprendere, in questo contesto, le considerazioni proposte da questa Corte nella sentenza del 24 ottobre 2007, che concerneva le tassazioni dei periodi fiscali fino al 2004: Tutti gli apporti fatti alla fondazione sono stati registrati quali debiti della fondazione nei confronti dei membri della famiglia \_\_\_\_\_. A queste posizioni passive nei conti della fondazione corrispondono crediti dichiarati nella sostanza dei singoli fondatori e beneficiari. Ciò implica che per il valore attribuito dai fondatori ai loro apporti essi stessi vantano crediti corrispondenti nei confronti della fondazione. Economicamente, non si può dunque sostenere che essi abbiano effettuato degli apporti alla fondazione e meno che mai che tali apporti siano irrevocabili. Al contrario, proprio perché vantano crediti corrispondenti al valore dei conferimenti, si ritrovano in una situazione simile a quella di portatori di obbligazioni o addirittura di azioni di una società di capitali. Alla luce di questa particolarità, del tutto incoerente con la pretesa natura di

fondazione di famiglia della persona giuridica di cui si tratta, si può rileggere anche l'art. 11 dello statuto complementare, che, per il caso dello scioglimento della fondazione, prevede che "il patrimonio, dedotto quanto spettante ai beneficiari in forza di rapporti di mutuo, di cassa di risparmio o di cassa di previdenza, sarà, per decisione dell'assemblea dei discendenti, devoluto per scopi analoghi e/o destinato a scopi culturali pure analoghi a quelli perseguiti dalla fondazione". In virtù di tale clausola, i "beneficiari" potranno dunque entrare in possesso di tutto quanto gli spetta "in forza di rapporti di mutuo, di cassa di risparmio o di cassa di previdenza"; avendo essi dei crediti milionari nei confronti della fondazione, potranno in ogni momento "riscattare" i loro apporti, rientrando in possesso dei beni trasferiti alla persona giuridica. (sentenza CDT n. 80.2007.17 del 24.10.2007 consid. 3.2.7). Oltre a questi crediti dei fondatori, che nel momento della cessione in discussione ammontavano a fr. 2'442'683.-, la stessa fondazione vantava da parte sua dei crediti nei loro confronti, precisamente verso lo Studio legale dei fondatori. Nel momento della cessione degli attivi successiva alle modifiche statutarie, l'ammontare di questi debiti corrispondeva all'incirca ai crediti precedentemente citati. Con il trasferimento degli attivi mobiliari intervenuto alla fine del 2007, vi è stata una compensazione di debiti e crediti. Nella stessa circostanza, tuttavia, è stato registrato il già ricordato nuovo debito dei fondatori, nato in parte per effetto del mancato pagamento del prezzo di cessione degli attivi e dei passivi in questione ("Debitore Stifter"). Di conseguenza, dal bilancio successivo alla cessione parziale di attivi e passivi della fondazione, quest'ultima è passata da una complessiva situazione di debitrice nei confronti dei fondatori (nella misura di fr. 121'093.-) alla condizione di creditrice di ben fr. 2'447'741.-. Se i crediti che i fondatori vantavano nei confronti della fondazione destavano perplessità, in considerazione degli scopi che può legittimamente perseguire una fondazione di famiglia, anche la successiva situazione, caratterizzata da importanti debiti dei fondatori nei confronti della fondazione, sollevano dubbi. Non rientra certo fra gli scopi di una fondazione di famiglia ex art. 335 cpv. 1 CCS quello di concedere finanziamenti milionari ai suoi fondatori. Il fatto stesso che questi ultimi si siano fatti retrocedere dalla fondazione parte dei beni che le avevano precedentemente attribuito dimostra peraltro che fra il patrimonio della fondazione e quello personale dei fondatori vi è una certa osmosi, che appare indubbiamente problematica nella prospettiva del riconoscimento della personalità giuridica della fondazione. Un principio fondamentale del diritto della fondazione è infatti quello della separazione, per cui il fondatore si separa definitivamente dal suo patrimonio, destinato al conseguimento di un fine particolare (cfr. p. es. la sentenza BGE 144 III 264 consid. 2.1 con riferimenti). 2.5. Tenuto conto dell'ammontare dei debiti che la fondazione ha nei confronti dei fondatori, appare tutto sommato trascurabile il finanziamento di fr. 247'090.-, concesso dalla RI 3 a RA 1. È tuttavia piuttosto insolito il fatto che dal 2003, quando il finanziamento è stato riconosciuto, la beneficiaria non ha mai proceduto ad alcun ammortamento né ha pagato alcun interesse, sebbene la loro capitalizzazione abbia portato il saldo del debito, alla fine del 2012, a fr. 372'031.-. 3. Alla luce delle considerazioni che precedono, non si ravvisano motivi che possano giustificare una conclusione diversa da quella cui la Camera di diritto tributario è pervenuta nella sentenza del 15 maggio 2017, annullata dal Tribunale federale. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 6'000.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.- per un totale di fr. 6'100.- sono a carico dei

ricorrenti. 3. Contro il prese                   Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

## **E. 5**

seg., punto 34e-f pag. 20 e punto 35b pag. 21)". La Suprema Corte ha rimproverato alla Camera di diritto tributario una violazione del diritto di essere sentito (art. 29 cpv. 2 Cost.) per il fatto di non essersi espressa "sulla questione - sollevata e documentata dai contribuenti - di una possibile conversione della Fondazione in una fondazione di famiglia conforme agli scopi previsti dall'art. 335 CCS rispettivamente in una 'normale' fondazione", e di non avere "neanche effettuato un apprezzamento anticipato delle prove", cioè di non avere "esplicitamente scartato i documenti prodotti perché giudicati ininfluenti ai fini del giudizio, rispettivamente perché era convinta che non avrebbero potuto condurla a modificare la propria opinione". Il Tribunale federale ha pertanto annullato la decisione impugnata e rinviato gli atti alla Camera di diritto tributario per una nuova decisione. G. Con scritto del 10 dicembre 2018, la Divisione delle contribuzioni ha proposto la conferma delle conclusioni contenute nella prima decisione della Camera di diritto tributario del 15 maggio 2017, ritenendo che non siano "decisive... le modifiche statutarie, decise dal consiglio di fondazione con verbale del 18 dicembre 2007 e solo successivamente confermate e precisate con atto notarile dell'11 aprile 2011". Secondo l'autorità resistente, "nella sostanza, la RI 3 continua a svolgere un'attività contraria agli scopi previsti dall'art. 335 CC", pensando "alla conservazione della vasta proprietà forestale e all'attività di incasso di crediti ceduti dallo studio \_\_\_\_\_ a fine 1994". La Divisione osserva che "dopo la cessione ai fondatori di parte degli attivi e passivi della Fondazione, quest'ultima risulta ancora utilizzare una quota importante del proprio patrimonio (circa due milioni di franchi) per finanziare i fondatori senza nessuna remunerazione" e che la stessa Fondazione ha anche concesso a una delle beneficiarie un finanziamento, "sul quale l'interesse attivo viene capitalizzato e non pagato". H. I ricorrenti hanno replicato, in data 17 gennaio 2019, sottolineando di aver "proceduto come per una vera e valida Fondazione, diversa dai fondatori, così come fu trattata in passato" e di aver cercato "di togliere dalla Fondazione tutte quelle raccolte e quei beni che nella polemica le furono rimproverati siccome se non incompatibili, poco adatti ad essere in una Fondazione". La retrocessione di "diverse raccolte", precedentemente cedute alla Fondazione dai fondatori "senza controprestazione", è avvenuta "a un valore di 2 Mio. dettato da prudenza e equità". Per quanto concerne la conservazione della vasta proprietà forestale, i ricorrenti rilevano che una fondazione può avere, comperare, vendere terreni e che alla RI 3 non sarebbe mai stato rimproverato il fatto di detenere boschi, bensì "la raccomandazione, nello Statuto, di tenerl[i] possibilmente in famiglia". Per evitare malintesi, pensando al divieto del fedecommesso di famiglia, lo statuto è stato modificato togliendo la citata raccomandazione, "per cui gli statuti non prevedono nulla che porti all'inalienabilità". Gli insorgenti si sono poi espressi in merito alla questione dell'attività di incasso dei crediti ceduti dallo Studio legale alla Fondazione, argomentando che le controverse pretese sarebbero state ricedute dalla Fondazione allo studio legale dei contribuenti, "eliminando così dagli attivi a bilancio il credito verso debitori morosi e dai passivi la riserva spese d'incasso di esse, di CHF 360'000 dal 31.12.2011". La "nuova posizione creditoria sofferente di Fr. 100'000" sarebbe "per canoni di locazione della casa al mappale \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, che a periodi rimangono impagati", e non avrebbe "più a che vedere con le pretese oggetto della cessione". In merito al finanziamento concesso dalla Fondazione alla figlia minore dei fondatori, viene riportata l'opinione dell'avv RI 2, presidente della Fondazione, secondo cui il diritto delle fondazioni

avrebbe consentito di concedere anche un aiuto a titolo gratuito, ma nella fattispecie “la figlia ha preferito per orgoglio e per non creare disparità rispetto alle sorelle, averlo come prestito, con addebiti a lei dell’interesse”. Di conseguenza, “se la fondazione poteva e può dare a fondo perduto, a maggior ragione lo può dare contro interesse non pagato ma addebitato”. Diritto 1. Come anticipato, il Tribunale federale ha rinviato gli atti a questa Corte, perché si confrontasse con le modifiche dello Statuto della RI 3, deliberate nel corso della riunione del consiglio di fondazione del 18 dicembre 2007 e poi precisate e confermate con atto notarile dell'11 aprile 2011. 2. 2.1. Nel corso della seduta dell'11 aprile 2011, il Consiglio di fondazione della RI 3 ha abrogato lo statuto complementare del 6 settembre 1983 e ha approvato alcune modifiche degli statuti della fondazione. All'art. 1.3., seconda riga, dopo "La Fondazione è soggetta alle disposizioni degli attuali art. da 80" e prima di "del Codice Civile Svizzero " è stato aggiunto "a 89 e 335". L'art. 1.3 è pertanto così formulato:

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