

# **TI\_GERICHTE 80.2019.120 vom 7. Dezember 2020**

TI Tribunale d'appello, 2020-12-07, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2019.120](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.120)

FR: TI\_GERICHTE 80.2019.120 du 7 décembre 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2019.120 del 7 dicembre 2020

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Cost. la proprietà è garantita. Secondo costante giurisprudenza, in ambito fiscale, questo diritto non va oltre al divieto di un'imposizione confiscatoria. Una pretesa fiscale non deve pregiudicare l'essenza stessa della proprietà privata (art. 36 cpv. 4 Cost.). Spetta al legislatore preservare la sostanza del patrimonio del contribuente e lasciare a quest'ultimo la possibilità di formarne uno nuovo. Per determinare se un'imposizione ha un effetto confiscatorio, la sola aliquota d'imposta espressa in percentuale non è decisiva. Bisogna esaminare il carico che rappresenta l'imposizione su un periodo abbastanza lungo, facendo astrazione dalle circostanze straordinarie. A tal fine bisogna prendere in considerazione l'insieme delle circostanze concrete, la durata e la gravità del pregiudizio così come anche il cumulo con altre tasse o tributi e la possibilità di trasferire l'onere contributivo su altre persone. Il Tribunale federale ha stabilito che l'essenza della proprietà privata non viene toccata, se durante un breve periodo, il reddito a disposizione del contribuente non è sufficiente per far fronte all'onere fiscale, senza intaccare la sostanza (sentenze del TF n. 2C\_826/2015 del 5.1.2017 consid. 5; n. 2C\_277/2008 del 26.9.2008 consid. 4.1.; n. 2C\_579/2009 del 25.6.2010 consid. 6.2.).

#### **E. 1.1**

I ricorrenti, nel proprio gravame, non censurano un errato accertamento degli elementi imponibili per l'imposta sul reddito e per l'imposta sulla sostanza per l'IC e per l'IFD 2015, 2016 e 2017. Ritengono tuttavia che l'imposta dovuta complessiva, superando i redditi conseguiti nei periodi fiscali in questione, sia di natura confiscatoria e come tale, leda il principio costituzionale della garanzia della proprietà, consacrato all'art. 26 Cost. e 8 cpv. 2 lett. h Cost. TI, e del principio di capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.). Oggetto di impugnazione sono le decisioni che concernono sia l'imposta cantonale sia l'imposta federale diretta. La maggior parte dei debiti fiscali è costituita tuttavia dall'imposta cantonale (e comunale) sulla sostanza. Nel petitum gli insorgenti si limitano a proporre di ridurre a determinati importi "l'ammontare complessivo delle imposte cantonali, comunali e federali", senza precisare come andrebbe suddivisa l'eventuale riduzione dell'onere fiscale. Non è chiaro in particolar modo in quale misura, se il ricorso fosse accolto, dovrebbe essere ridotta anche l'IFD. La questione non merita tuttavia di essere approfondita, visto l'esito del ricorso.

#### **E. 1.2**

In applicazione del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.), ogni persona deve partecipare ai costi finanziari dello Stato a seconda dei suoi mezzi. Questo principio implica che i contribuenti che si trovano nella medesima situazione economica devono sopportare un carico fiscale uguale. Se all'inverso sono in situazioni di

fatto differenti, che hanno delle ripercussioni sulla loro capacità economica, nell'accertamento del loro carico fiscale bisogna tenerne conto e lo stesso deve essere adattato di conseguenza (sentenza TF 2C\_277/2008 del 26.9.2008 consid. 4.1 con riferimenti).

### **E. 1.3**

In virtù dell'art. 26 cpv.

### **E. 1.4**

In una sentenza (cfr. 2C\_826/2015 del 5.1.2017 pubblicata in DTF 143 I 73) i giudici di Mon Repos, nel caso di due coniugi residenti nel Cantone Ginevra, avevano stabilito come l'imposta globale (cantonale e comunale) da loro dovuta al fisco, ammontante a fr. 439'869.80, per rapporto al reddito imponibile di fr. 204'307 e ad una sostanza imponibile di fr. 39'803'827, non fosse di natura confiscatoria, nonostante la percentuale d'imposta dovuta al Canton Ginevra, per il periodo fiscale 2009 sorpassasse del 200% il reddito imponibile dei ricorrenti per il medesimo periodo.

### **E. 1.5**

Nel caso citato, il Tribunale federale ha indicato come i ricorrenti avessero perso di vista il fatto che il loro onere fiscale per il 2009 fosse costituito in gran parte dall'imposta sulla sostanza prelevata sulla base del valore delle loro azioni. L'imposta sulla sostanza colpisce la sostanza netta a differenza dell'imposta sul reddito. Di conseguenza l'imposta non può vertere unicamente sul reddito della sostanza, escludendo il prelievo dell'imposta anche sull'ammontare della sostanza netta. Unicamente nel caso in cui l'imposizione, compresa l'imposta sulla sostanza, superi durevolmente i redditi, compresi i redditi provenienti dalla sostanza, bisogna constatare che la sostanza è intaccata a tal punto che l'imposizione si deve considerare confiscatoria. È questa la ragione per la quale l'esame del carattere confiscatorio dell'imposta deve essere esteso non ad un solo periodo fiscale, ma a più periodi. Se si dovesse prendere in considerazione un unico periodo fiscale per quanto attiene all'imposta sulla sostanza, limitando il suo onere al solo reddito di quest'ultima, in tal caso l'imposta sulla sostanza dovrebbe essere qualificata, contrariamente alla logica del sistema, non imposta sul patrimonio, come l'ha voluta il legislatore, ma imposta sul reddito. Ne consegue che, siccome l'imposta sulla sostanza ha per oggetto la sostanza in sé e in funzione dell'ammontare di quest'ultima si stabilisce la capacità contributiva, unicamente nel caso in cui i redditi della sostanza non sono più sufficienti - nella durata - per far fronte al carico fiscale, l'imposizione deve essere ritenuta confiscatoria. Non si può pertanto ritenere che la garanzia costituzionale della proprietà sia violata quando, in un unico periodo fiscale, l'onere fiscale supera il reddito della sostanza. A ciò va aggiunto che, quando la sostanza aumenta, a dipendenza di una congiuntura economica favorevole oppure di buoni affari e l'imposta risulta essere al di sotto di tale progressione, si può di primo acchito negare il carattere confiscatorio dell'imposizione. Lo stesso accade per l'imposizione del valore di azioni, se esso aumenta poiché gli utili della società vengono tesaurizzati anziché essere distribuiti; in tal caso, il loro valore intrinseco progredisce senza alcuna imposizione del loro rendimento, di modo che, in tale ipotesi, un onere fiscale, anche importante ma che resta al di sotto dei rendimenti tesaurizzati, non può essere qualificato come confiscatorio (sentenza TF 2C\_826/2015 del 5.1.2015 consid. 5.2. [pubblicata in DTF 143 I 73]).

### **E. 1.6**

A titolo esemplificativo in una sentenza della Corte fiscale del Tribunale cantonale del Canton Friburgo (RDAF 2013 II 160), i giudici cantonali hanno indicato che, nel caso in cui una sostanza che, in maniera durevole, non produce alcun oppure un debole rendimento, il Tribunale federale ha chiaramente sottolineato che non si tratta ad ogni modo di un'imposizione di natura confiscatoria, se il contribuente rinuncia in maniera volontaria ad un rendimento sufficiente, sia a causa per esempio di relazioni famigliari, sia nella speranza di realizzare ulteriormente un utile in capitale che supera largamente il reddito della sostanza. Tale è per esempio il caso per il possesso di oro oppure di altri metalli preziosi, ma anche di una speculazione immobiliare. Anche se il contribuente non ha la possibilità di trasformare la sua sostanza in attivi che producono un rendimento medio, un'imposizione confiscatoria non può essere ammessa se un carico fiscale, di per sé eccessivo, è limitato nel tempo. In tal caso la garanzia della proprietà non è violata se il reddito disponibile non permette di far fronte al carico fiscale globale senza intaccare la sostanza. Un caso diverso sarebbe quello in cui, eccezionalmente, in applicazione dell'art. 8 Cost., l'importante carico fiscale urta in maniera grave il sentimento di giustizia e di equità, per esempio se la sostanza è indispensabile al finanziamento del tenore di vita del contribuente. Sia come sia, bisogna sempre esaminare se l'onere fiscale ha come conseguenza l'assorbimento progressivo della sostanza oppure se impedisce l'aumento della sostanza. Ciò non è sempre il caso, come mostrano ad esempio gli acquisti di oro oppure il possesso di terreni che sono destinati alla costruzione. In questi casi, la sostanza del contribuente può crescere a dispetto del carico fiscale elevato. Il fatto, per esempio, che le imposte sul reddito e sulla sostanza superino a lungo termine il reddito dei titoli non permette di concludere che tale investimento del contribuente sia toccato nella sua sostanza. Ma al contrario, bisogna invece esaminare la relazione tra l'utile disponibile e la distribuzione dei dividendi decisa dalla società. Se, malgrado un utile netto elevato, il dividendo distribuito resta modesto al punto da non coprire le imposte sul reddito e sulla sostanza, tuttavia bisogna considerare che la sostanza non è toccata nella sua essenza, poiché il valore intrinseco della società, e quindi il valore delle sue azioni, sono migliorati parallelamente (RDAF 2013 II p. 160 consid. 4a).

### **E. 2.1**

Ora, nel caso che qui ci occupa, l'autorità fiscale, nella motivazione delle decisioni su reclamo, ha indicato che i ricorrenti detengono il pacchetto azionario della \_\_\_\_\_ che: “ (...) non distribuisce dividendi capitalizzando gli utili con conseguente aumento della sostanza anche in considerazione di una futura vendita. In tale situazione, se il contribuente rinuncia ad un rendimento del proprio patrimonio, l'onere finanziario non può essere qualificato come confiscatorio sent. 2C\_826/2015”.

### **E. 2.2**

Nella più volte citata sentenza 2C\_826/2015 [pubblicata in DTF 143 I 73], l'Alta Corte svizzera aveva stabilito che il valore delle 75 azioni detenute dai ricorrenti facesse appunto oggetto dell'imposta sulla sostanza e che il relativo carico fiscale – contestato – prendeva in considerazione il valore della società che era composto dal cumulo degli utili di quest'ultima, per circa 26 milioni di franchi. Nel caso in questione, gli stessi contribuenti avevano ammesso che i dividendi non erano stati distribuiti oppure unicamente in maniera parziale: il TF aveva indicato che, di conseguenza, il valore della società era aumentato e pure il valore intrinseco delle azioni detenute dai ricorrenti. Sempre nella fattispecie giudicata dal TF, l'Alta Corte aveva rispedito al mittente la censura sollevata dagli insorgenti, che indicavano di non avere la maggioranza che avrebbe permesso loro di votare

per la distribuzione di dividendi. La Suprema Corte aveva ricordato che erano proprietari delle azioni in questione e che, a questo titolo, non si trattava di aspettative non imponibili (DTF 143 I 73, consid. 5.3.).

### **E. 2.3**

Venendo al caso che qui ci occupa s'impone una valutazione contabile di \_\_\_\_\_ società di \_\_\_\_\_, interamente detenuta dai qui ricorrenti.

#### **E. 2.3.1**

Periodo fiscale 2015 I contribuenti dichiaravano nella sostanza il totale delle azioni (n° 330) di \_\_\_\_\_ indicando un valore di € 115'500.- (valore poi accertato da parte dell'autorità fiscale in fr. 3'554'330.-). Nei conti annuali "Annual accounts for the year ended 31 December 2015" veniva indicato che, per quell'anno si era registrato un utile pari a € 75'933.20 ma vi era comunque una perdita riportata dai periodi precedenti di € 79'584.64. Nel 2015 non era stato distribuito alcun dividendo.

#### **E. 2.3.2**

Periodo fiscale 2016 I contribuenti dichiaravano nella sostanza il totale delle azioni (n° 330) della \_\_\_\_\_ indicando un valore di € 115'000.- (valore poi accertato da parte dell'autorità fiscale in fr. 4'073'546.-). Dalla contabilità messa a disposizione "Abridged Balance Sheet as at December 31, 2016" veniva indicato che, per quell'anno si era registrato un utile pari a € 3'697'366.29. Nel 2016 non era stato distribuito alcun dividendo. Ai contribuenti, creditori della società, era stato rimborsato un finanziamento per € 500'000.-, come da loro stessi spiegato nel gravame.

#### **E. 2.3.3**

Periodo fiscale 2017 Per ciò che riguarda il 2017 i coniugi \_\_\_\_\_ dichiaravano nella sostanza il totale delle azioni della \_\_\_\_\_ (n° 330) indicando un valore di fr 3'096'832.-. Dalla contabilità messa a disposizione "Abridged Balance Sheet as at December 31, 2017" veniva indicato che, per quell'anno si era registrato una perdita di € 111'537.74. Nel 2017 i contribuenti erano stati rimborsati di un'ulteriore parte del loro finanziamento soci per € 100'000.-. Non era stato distribuito alcun dividendo.

### **E. 2.4**

Prima ancora di chinarsi sui risultati dei singoli esercizi, non si può non constatare la continua e importante progressione del valore intrinseco delle azioni della \_\_\_\_\_ SA:  
Data di riferimento Valore netto azioni (fr.)  
31.12.2013 2'264'724 31.12.2014 3'096'833  
31.12.2015 3'554'330 31.12.2016 4'073'546 31.12.2017 4'073'546  
Appare poi indubbiamente importante l'utile conseguito nel 2016, pari a ben € 3'697'366.29. In merito alla mancata scelta di distribuire il dividendo, il rappresentante dei contribuenti – unici azionisti della \_\_\_\_\_ –, nel ricorso ha ammesso che "in occasione dell'approvazione del bilancio riferito al 2016 (avvenuta nel 2017) fosse astrattamente possibile per i contribuenti procedere con la distribuzione di un dividendo da \_\_\_\_\_", aggiungendo peraltro come "la scelta più razionale sotto il profilo economico e giuridico sia ricaduta a favore del rimborso del finanziamento soci, avvenuto in parte nel 2016 (€ 500'000.-) ed in parte nel 2017 (€ 100'000.-)".

### **E. 2.5**

Nel ricorso i contribuenti hanno così commisurato il loro carico fiscale nei tre periodi fiscali litigiosi: periodo fiscale Imposta cantonale Imposta comunale IFD totale 2015 18'939.30 12'310.54 235.00 31'484.84 2016 18'446.85 11'990.45 61.20 30'498.50 2017 16'918.45 10'996.99 18.35 27'933.79

### **E. 2.6.1**

In un caso giudicato dal Canton Friburgo (già rammentato in precedenza), i giudici avevano indicato che nel caso in cui malgrado un utile netto elevato, il dividendo distribuito resta modesto al punto da non coprire le imposte sul reddito e sulla sostanza, non si può concludere che la sostanza è toccata nella sua essenza, poiché il valore intrinseco della società, e quindi il valore delle sue azioni, sono migliorati parallelamente (RDAF 2013 II 160, consid, 4a). In effetti, diversamente dai titoli che vengono regolarmente venduti, lo sviluppo del corso del valore dell'azione può restare meno visibile nel caso in cui il commercio dei titoli sia più ristretto, ad esempio poiché la maggior parte delle azioni sono e rimangono detenute da una famiglia. In questi casi è infatti possibile che il patrimonio aumenti nonostante la pressione fiscale alla quale è sottoposto (DTF 106 Ia 342 consid. 6c confermata pure in 2A.402/2003 del 16.7.2004 consid. 3.1. in RDAF 2013 II 160).

### **E. 2.6.2**

Ora, volendo seguire il ragionamento della DTF 143 I 73 e pure di quello giudicato dal Canton Friburgo (in RDAF 2013 II 160), si deve anzitutto constatare come il patrimonio dei ricorrenti sia cresciuto, nei periodi fiscali in discussione, in misura molto più importante rispetto all'ammontare delle imposte dovute negli stessi anni. Anche con il solo utile generato nel 2016 dalla \_\_\_\_\_, sarebbe sicuramente stato possibile distribuire ai contribuenti – unici azionisti della medesima – un cospicuo dividendo, che avrebbe permesso loro di fare facilmente fronte al carico impositivo dei tre periodi fiscali in considerazione senza in alcun modo intaccare la sostanza. La scelta degli azionisti di non distribuire alcun dividendo, nonostante la situazione lo permettesse, per quanto legittima, pregiudica nel caso concreto la possibilità di appellarsi alla violazione della garanzia della proprietà. In considerazione delle cifre in questione, d'altra parte, il rimborso del finanziamento dei soci non doveva per forza costituire un'alternativa alla distribuzione di un dividendo. Con il solo utile del 2016, oltre al rimborso del debito, restava abbondante liquidità per il versamento di dividendi. Motivo per il quale, in conformità con la giurisprudenza citata, il patrimonio dei ricorrenti non è stato toccato nella sua essenza e non si ravvede dunque alcuna imposizione di natura confiscatoria.

### **E. 3.1**

Nel ricorso, i ricorrenti si appellano all'art. 49 a LT, relativo al "Freno all'imposta sulla sostanza", in vigore dal 1.1.2018, secondo cui (cpv. 1) le imposte cantonali e comunali sul reddito e sulla sostanza sono ridotte, su richiesta del contribuente, al 60 per cento del reddito imponibile complessivo. Ai fini di questo calcolo, il provento netto della sostanza è fissato ad almeno l'1 per cento della sostanza netta. Secondo il capoverso 2 dell'articolo, il provento netto della sostanza è formato dai redditi della sostanza mobiliare ed immobiliare, al netto delle deduzioni degli articoli 31 e 32 capoverso 1 lettera a). Il cpv. 3 prevede che lo sgravio è imputato sull'imposta sulla sostanza e ripartito proporzionalmente tra Cantoni e Comuni in funzione del moltiplicatore d'imposta comunale. L'introduzione di un freno all'imposta sulla sostanza incontra la necessità di limitare l'onere fiscale complessivo cantonale e comunale del contribuente quando, per via di una sostanza importante,

l'imposta dovuta sul reddito e sulla sostanza supera i redditi effettivamente realizzati in quel dato periodo fiscale ( Scapozza, Freno all'imposta sulla sostanza, in NF 3/2019, p. 153 ss.).

### **E. 3.2**

La Divisione delle contribuzioni ha pubblicato, il 18.6.2018 la Comunicazione della prassi cantonale concernente l'applicazione dell'art. 49a LT ( [https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-PRASSI/2018\\_Applicazione\\_nuovo\\_art.\\_49aLT.pdf](https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-PRASSI/2018_Applicazione_nuovo_art._49aLT.pdf) , sito consultato l'8.1.2020), entrata immediatamente in vigore. Ora, i periodi fiscali qui interessati sono antecedenti al 2018, motivo per il quale la norma in questione non può essere richiesta in applicazione. Si tratterà nei periodi fiscali successivi di verificare se si possa o meno applicare tale disposizione, giudizio che non compete, almeno per il momento, a questa Camera.

### **E. 3.3**

Circa le misure auspiccate dall'OCSE per evitare un "unreasonable high tax burden" , è bene tener presente che difficilmente il sistema fiscale svizzero può essere assimilato a quelli menzionati dai ricorrenti. Si può ricordare, in questo contesto, come il Consiglio federale, nel suo messaggio del 2000, con il quale chiedeva al popolo di respingere l'iniziativa popolare "per un'imposta sugli utili da capitale", abbia argomentato che quest'ultima "si sovrapporrebbe in parte all'imposta sulla sostanza" ( Messaggio sull'iniziativa popolare «per un'imposta sugli utili da capitale», n . 00.087 del 25 ottobre 2000, in FF 2000 pp. 5241-5270, p. 5263). Intraprendendo poi un confronto con la situazione all'estero, dopo avere riconosciuto che nella maggior parte dei paesi dell'OCSE gli utili in capitale relativi alla sostanza mobiliare privata sono assoggettati all'imposta, il governo federale osserva quanto segue: Il paragone con l'estero di un singolo tipo d'imposta, se non è effettuato in base a una visione d'insieme del sistema fiscale, costituisce un indicatore poco significativo. In questo contesto occorre menzionare che numerosi Stati non conoscono alcuna imposta sulla sostanza per i privati. Così, la sostanza negli USA, in Germania (dal 1997), nel Belgio, in Grecia, in Irlanda, in Italia, nel Giappone, nel Portogallo, in Gran Bretagna e in Austria (dal 1994) non viene imposta fiscalmente. Tutti i Cantoni, non però la Confederazione, riscuotono un'imposta generale sulla sostanza. Oggetto dell'imposta è la totalità della sostanza, costituita dalla sostanza mobiliare e immobiliare. Le tariffe fiscali sono leggermente progressive. In media, l'onere fiscale è di circa il 3 al 5 per mille della sostanza netta. In tal modo essi prendono in considerazione anche l'aumento della sostanza che risulta tra l'altro dall'aumento della capitalizzazione in borsa. Rispetto al reddito della sostanza, l'imposizione fiscale della sostanza è considerevole nel caso di un rendimento basso. (Messaggio citato, p. 5259). È dunque lo stesso Consiglio federale a stabilire, se non una vera e propria "compensazione", almeno una certa correlazione fra la scelta di esentare dall'imposta gli utili in capitale, da una parte, e di imporre la sostanza mobiliare privata, dall'altra (cfr. anche la sentenza CDT n. 80.2008.1 del 30.10.2008 consid. 5.2). Il confronto con altri sistemi fiscali non può dunque ignorare il fatto che quasi solo in Svizzera vige l'esenzione dell'utile in capitale privato.

### **E. 4**

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese processuali sono poste 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. 2'500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.– per un totale di fr. 3'000.– sono a

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

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