

TI_GERICHTE 80.2019.122 vom 27. Februar 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-02-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.122

FR: TI_GERICHTE 80.2019.122 du 27 février 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.122 del 27 febbraio 2019

Regeste

Reddito della sostanza mobiliare: imposizione attenuata del dividendo, partecipazione di almeno il 10%, donazione quote inferiori da parte dei figli al padre, non elusione fiscale

Erwägungen

E. 1

(di seguito: RS 1) emetteva la sua decisione di tassazione IC/IFD 2016 correggendo in particolare il reddito da titoli e capitali, aumentandolo di fr. 495'833.33, equivalenti alla quota parte del dividendo distribuito dalla _____ SA. Per la sola imposta sulla sostanza, l'autorità di tassazione aumentava i titoli e capitali a fr. 1'612'384.■, modificando il valore fiscale di tutte le partecipazioni detenute dai ricorrenti, tra cui anche quello della _____ SA. a. Per l'imposta cantonale, l'autorità di tassazione motivava così la sua decisione: "Si procede all'imposizione della quota parte dei dividendi distribuiti dalla _____ SA ai detentori originari delle partecipazioni poiché quest'autorità fiscale giudica elusiva e come non avvenuta fiscalmente, la donazione delle azioni ai genitori effettuata in data 04.05.2016. Secondo la giurisprudenza in vigore, di principio, le autorità fiscali devono fondarsi sui contratti stipulati dai contribuenti. Possono tuttavia ignorarli se questi ultimi adottano una condotta insolita al solo scopo di conseguire un risparmio d'imposta, vale a dire in presenza di un'elusione d'imposta. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale Federale, si ha un caso di elusione d'imposta quando: · La forma del diritto civile scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare; · È da supporre che la scelta sia stata fatta abusivamente nell'intento di risparmiare imposte che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà; · Il procedimento adottato condurrebbe realmente a un rilevante risparmio d'imposta, se fosse accettato dall'autorità fiscale. Nel caso in oggetto, quest'autorità giudica che la donazione delle azioni della _____ SA dai figli ai genitori è stata eseguita unicamente nell'intento di poter beneficiare dell'imposizione agevolata dei dividendi in base all'art. 19 cpv. 1 bis LT e art. 20 cpv. 1 bis LIFD. Così facendo, da partecipazioni non qualificate (< 10%) di proprietà dei figli, le partecipazioni sarebbero divenute qualificate (>10%) e di proprietà dei genitori e l'imposizione del dividendo avrebbe potuto beneficiare dello sgravio pari al 40% prevista dagli articoli sopraccitati. Altro indizio che fa presupporre una costruzione elusiva, è il breve intervallo trascorso fra la stesura del contratto di donazione, la vendita dell'immobile da parte della _____ SA e la distribuzione del dividendo di quest'ultima ai detentori delle partecipazioni. A tutto ciò bisogna aggiungere che con quest'operazione i contribuenti otterrebbero un rilevante risparmio d'imposta che rafforza la tesi dell'elusione d'imposta. Dividendo _____ SA: 5'950'000 quota 1/12=495'833.33 (ovvero 8.33%) distribuito in data 09.12.2016. Nonostante la richiesta di rimborso avanzata dai ricorrenti fosse di fr. 47.30, l'autorità di tassazione rimborsava loro

l'imposta preventiva in ragione di fr. 173'589.■, considerata la tassazione del “ dividendo di fr. 495'833.34 della _____ SA del 09.12.2016 ”. Per l'imposta cantonale, il reddito imponibile era stato accertato in fr. 729'800.■ (determinante per l'aliquota: fr. 733'000.■) e il dovuto d'imposta stabilito in fr. 98'585.05; la sostanza imponibile, come il dovuto d'imposta sulla sostanza erano stati fissati in fr. 0.■. b. Per l'imposta federale diretta, invece, il reddito imponibile era stato accertato in fr. 844'000.■ (determinante anche per l'aliquota) e il dovuto d'imposta fissato in fr. 95'528.85. L'RS 1 aveva modificato il reddito da titoli e capitali, aggiungendovi fr. 495'834.■ senza però addurre alcuna motivazione. Inoltre, aveva accertato redditi dell'attività indipendente del contribuente in ragione di fr. 86'966.■ in relazione alla “ vendita mappale _____ ”, qualificandoli di “ commercio professionale d'immobili ”. C. Il 10 agosto 2018, in nome e per conto dei contribuenti, la _____ SA inoltrava reclamo contro la decisione di tassazione IC/IFD 2016 lamentando il mancato riconoscimento della “ donazione delle azioni della _____ SA effettuata da [l] contribuent [e al proprio] padre nel 2016 ravvisando gli estremi di un'elusione d'imposta [ed] imputa [ndo] di conseguenza il dividendo versato dalla _____ SA ai contribuenti ”. Spiegavano che il progetto immobiliare _____ ”, promosso dall'omonima società di cui facevano parte i fratelli _____, _____ e _____, si era rivelato fallimentare dal punto di vista della gestione dei costi. Pertanto, al fine di risanare la situazione, la banca creditrice aveva richiesto la vendita della parte commerciale del progetto (181/1000) a persone diverse dagli azionisti, accettando comunque il subentrare dei figli. Le azioni della _____ SA, proprietaria della parte residenziale (819/1000), furono anch'esse cedute dai genitori ai figli. “ L'entrata dei figli in qualità di proprietari e azionisti ha permesso il mantenimento dell'investimento fatto dai genitori . Nel corso degli anni i figli entrati per rappresentanza anche nel consiglio d'amministrazione della società hanno sempre fatto del loro meglio per raggiungere un difficile equilibrio finanziario, mai distribuendo dividendi e anzi accollandosi garanzie personali a favore della sostenibilità del finanziamento bancario in essere ”. Nel 2016, prospettandosi “ la concreta possibilità di vendere l'immobile ”, i figli RI 1 e _____ hanno deciso di ritornare “ a colui che ritengono il legittimo beneficiario, i proventi dell'investimento fatto”, stipulando “ il contratto di donazione a suo favore ”. Sostenevano che “ la transazione non [fosse] pertanto stata effettuata con scopi elusivi ” e “ questa scelta non [fosse] affatto da considerarsi una forma di diritto civile ... insolita, inadeguata o singolare, bensì [fosse] la chiusura naturale di un ciclo obbligato che ha avuto inizio con il risanamento e le condizioni poste dalla banca creditrice ”. Sottolineavano che la donazione delle azioni era effettivamente avvenuta e che il dividendo era stato distribuito al padre; come figlio, il ricorrente non aveva conseguito alcun reddito. Postulavano il riconoscimento della donazione e l'attribuzione del dividendo al padre. Chiedevano di essere sentiti, richiesta che ribadivano con lettera raccomandata datata 7 gennaio 2019 alla quale allegavano della documentazione a comprova delle condizioni poste dalla banca creditrice al momento del risanamento della situazione debitoria della _____ SA. L'incontro con l'autorità di tassazione avveniva in data 12 febbraio 2019. D. Il 27 febbraio 2019, l'RS 1 decideva di respingere il reclamo sia in materia di IC sia in materia di IFD “ per le ragioni già indicate al contribuente nelle audizioni del 18 settembre 2018 e del 12 febbraio 2019 ”. E. Il 25 marzo 2019, rappresentati dall'Avv. Dott. RA 1 e dal Signor _____, i contribuenti presentano tempestivo ricorso contro la decisione di tassazione IC/IFD 2016 dopo reclamo. Dapprima, i rappresentanti dei ricorrenti si aggravano contro la motivazione della decisione dopo reclamo, a parer loro insufficiente,

chiedendo che gli atti siano rinviati all'autorità di tassazione per un " nuovo giudizio motivato ". In seguito, lamentano il mancato riconoscimento della donazione delle azioni della _____ SA da parte del contribuente al padre e la conseguente imposizione in capo al ricorrente del dividendo distribuito dalla _____ SA. Dopo aver riassunto i punti salienti dell'operazione immobiliare alla base della fattispecie, spiegano che nel 2016 " si [era] prospettata la concreta possibilità di vendere l'immobile " e di conseguenza, con la donazione delle partecipazioni, " il figlio ritorna [va] infine a colui che rit [eneva] il legittimo beneficiario i proventi dell'investimento fatto. La donazione in questione non [era] pertanto stata effettuata con scopi elusivi ". Il ricorrente " non [aveva] quindi avuto disponibilità e/o benefici dal dividendo ricevuto dal padre. Non è pertanto ammissibile che gli vengano attribuiti redditi non conseguiti né economicamente né giuridicamente " (v. ric., p. 5). Per i ricorrenti si tratta di una " normale operazione di pianificazione fiscale ". Si aggravano contro gli indizi fondanti la decisione dell'autorità di tassazione ed in particolare contestano che " con l'atto di donazione il diritto al dividendo sarebbe trasferito ai genitori che, congiuntamente, raggiungerebbero la proprietà di una quota superiore al 10% dei diritti di partecipazione di _____ SA, che consentirebbe di beneficiare della riduzione della base impositiva del 40% " e che il breve lasso di tempo intercorso fra la donazione e la distribuzione del dividendo porterebbe ad un evidente risparmio d'imposta. Sottolineano infine che per effetto del mancato riconoscimento della donazione dei diritti di partecipazione in _____ SA, l'imposta preventiva trattenuta sul dividendo al momento della sua distribuzione non è stata rimborsata all'effettivo beneficiario, il padre _____, bensì ai ricorrenti. Oltre alla decisione impugnata, al ricorso allegano della documentazione, in parte già prodotta in sede di reclamo, relativa al risanamento della _____ SA. F. L'RS 1 ha presentato le sue osservazioni il 5 aprile 2019. A suo avviso, la donazione si deve ritenere elusiva "prima di tutto per l'evidente cospicuo risparmio d'imposta che la defiscalizzazione stessa del dividendo consentirebbe ". A sostegno della propria tesi, l'autorità di tassazione espone gli indizi che l'hanno portata a non riconoscere la donazione delle azioni della _____ SA da parte del ricorrente al padre, tra cui, citiamo: · la circostanza che solo le azioni della _____ SA, la sola società che ha distribuito dividendi, siano state donate al padre, mentre le partecipazioni nelle altre società immobiliari, cui sono dovuti subentrare i contribuenti per evitarne il fallimento, sono rimaste di proprietà del contribuente; · " la mancata donazione dei ricavi delle vendite immobiliari avvenute il 21.06.2016 (stessa data di cessione delle azioni della _____ SA) relative alla quota di 15/180 di 181/1000 del Mapp. _____ di RFD _____, ricavi con l'alienazione del complesso _____ di cui, il contribuente, era direttamente proprietario "; · il breve lasso di tempo intercorso tra la donazione delle azioni (04.05.2016), la vendita dell'immobile da parte della società (21.06.2016) e la distribuzione del dividendo (09.12.2016); · la modalità inusuale relativa alla conclusione del contratto di donazione delle azioni, " sottoscritto in presenza di un notaio "; e infine, · " nel presentare la dichiarazione d'imposta 2016, [il ricorrente] non ha dichiarato di aver effettuato donazioni nel corso del periodo fiscale e ha persino dichiarato di ancora possedere al 31.12.2016 le azioni societarie ". Di conseguenza, l'RS 1, ritenendo elusiva l'operazione effettuata dai ricorrenti non ne riconosce la validità. Per questo motivo " considera imponente il dividendo presso il contribuente quale detentore delle azioni " e – previo accordo con l'Amministrazione federale delle contribuzioni – gli ha rimborsato l'imposta preventiva. Aggiunge inoltre che " le posizioni e le motivazioni dell'ufficio di tassazione ora riportate sono già note al contribuente [e] ai suoi consulenti, siccome con

loro già esposte e discusse largamente nelle due audizioni avvenute il 18.9.2018 e 12.2.2019 e che si sono entrambe concluse con la riconferma delle parti sulle reciproche posizioni. D'altronde in quelle occasioni si era anche convenuto di non stilare un verbale d'audizione, dal momento che sarebbe stato del tutto superfluo, visto l'esito della discussione". G. All'udienza, tenutasi l'8 ottobre 2020 davanti alla Camera di diritto tributario, le parti si sono confermate nelle rispettive posizioni. Diritto

E. 1.1

In primis, i ricorrenti lamentano la carente motivazione della decisione di tassazione IC/IFD 2016 dopo reclamo notificata il 27 febbraio 2019. In effetti, sia per l'IC sia per l'IFD, l'RS 1 giustificava il suo diniego con la seguente motivazione: " il reclamo è respinto per le ragioni già indicate al contribuente nelle audizioni del 18 settembre 2018 e del 12 febbraio 2019".

E. 1.2

Per quanto riguarda la sola IFD, da notare che già la decisione di tassazione era carente dal punto di vista della motivazione in quanto l'autorità di tassazione non aveva comunicato ai contribuenti al momento della notificazione della decisione la modifica del reddito da titoli e capitali (art. 131 cpv. 2 LIFD), al quale aveva aggiunto fr. 495'833.33. I ricorrenti hanno comunque impugnato la suddetta decisione con reclamo, senza sollevare questa censura.

E. 1.3

La procedura di tassazione attribuisce al contribuente la facoltà di presentare reclamo contro la decisione di tassazione. L'autorità di tassazione deve prendere una decisione motivata (art. 208 cpv. 2 LT; art. 135 cpv. 2 prima frase LIFD), fondandosi sui risultati dell'inchiesta (art. 208 cpv. 1 LT; art. 135 cpv. 1 LIFD; v. anche Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 422). Per giurisprudenza costante, il diritto a una motivazione ha natura formale: la sua violazione comporta, di regola, l'annullamento dell'atto impugnato, senza che vada vagliato se quest'ultimo, nel merito, è corretto (DTF 119 Ia 136 consid. 2a p. 138, 118 Ia 17 consid. 1a p. 18, 104 consid. c p. 109 con relativi riferimenti).

E. 1.4

L'art. 29 Cost. impone alle autorità amministrative e giudiziarie di pronunciarsi sulle allegazioni delle parti nei considerandi delle loro decisioni, riferendosi agli argomenti da queste addotti. Una motivazione può comunque essere ritenuta sufficiente quando l'autorità menziona, almeno brevemente, i motivi che l'hanno spinto a decidere in un senso piuttosto che nell'altro e pone quindi l'interessato nelle condizioni di rendersi conto della portata del giudizio e delle eventuali possibilità d'impugnazione presso un'istanza superiore (DTF 114 Ia 242 consid. 2, 112 Ia 109 consid. b e rimandi, 111 Ia 1). Per far ciò l'autorità giudicante non deve pronunciarsi necessariamente su tutti gli argomenti e le eccezioni sollevati, ma può limitarsi a prendere posizione su quelli principali ed essenziali, atti a influire sulla decisione di merito (DTF 111 Ia 1, consid. 3a; DTF 107 Ia 248, consid. 3a; DTF 105 Ib 248/9, consid. 2a; DTF 101 Ia 3; decisione CDT n. 381 del 30 luglio 1981 in re St.; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basilea 1986, Vol. I, n. 85 B III a, p. 535; Känzig/Behnisch, Direkte Bundessteuer, 2ª ediz., Vol. III, Basilea 1992, p. 249).

E. 1.5

Visto quanto precede, nel caso di specie deve essere accertata una carente motivazione della decisione di tassazione IC/IFD 2016 dopo reclamo, in contrasto con le esigenze poste dalla legge tributaria e dal diritto costituzionale di essere sentito. Tuttavia, tale vizio di forma è stato sanato nel corso della procedura con la presentazione da parte dell'autorità di tassazione delle osservazioni al presente gravame. Su questo punto il ricorso deve pertanto essere respinto.

E. 2.1

Nel merito, il presente ricorso verte sul mancato riconoscimento da parte dell'autorità fiscale della donazione avvenuta il 4 maggio 2016 delle azioni della _____ SA detenute dai figli RI 1 e _____ al padre _____ e – conseguentemente ■ sull'attribuzione del dividendo distribuito dalla società nel 2016 agli elementi imponibili dei ricorrenti. Per l'RS 1 si tratta di una costruzione atta ad eludere l'imposta e per questa ragione ha deciso di riquilibrare la fattispecie, imponendo in capo ai ricorrenti il dividendo di fr. 495'833.33 distribuito dalla _____. Se l'autorità di tassazione avesse accettato la donazione, il padre del ricorrente avrebbe potuto beneficiare dell'imposizione parziale del suddetto dividendo (diversamente dai figli), ciò che avrebbe comportato un cospicuo risparmio d'imposta (v. calcoli dell'UT, agli atti). Per i coniugi RI 1, invece, la donazione è giustificata da motivi familiari che affondano le loro radici all'inizio degli anni Duemila con il dissesto finanziario del _____, di cui la _____ SA era parte. A loro dire, il dividendo avrebbe dovuto essere imposto presso il beneficiario effettivo, ovvero il padre _____.

E. 2.2

Come espresso in narrativa, il ricorrente ha donato al padre 4 azioni al portatore da fr. 1'000.■ ciascuna (valore nominale: fr. 4'000.■) e 3,33 azioni nominative da fr. 100.■ l'una (valore nominale: fr. 333.33) per “ un valore nominale complessivo di CHF 4'333.33, rappresentante 1/12 della totalità del capitale azionario ” (v. atto di donazione del 04.05.2016; osservazioni UT, allegato B), equivalente ad una partecipazione dell'8,33% nel capitale azionario della _____ SA. Con un atto di donazione analogo, concluso sempre il 04.05.2016, anche la sorella del ricorrente, _____, ha donato la sua quota di partecipazione (8,33 per cento) nel capitale della _____ SA al padre _____. Lo stesso giorno, le firme apposte in calce ai due contratti di donazione sono state autenticate dal notaio, avv. _____.

E. 3.1

Secondo gli articoli 19 cpv. 1 lett. c LT e 20 cpv. 1 lett. c LIFD, sono imponibili quali redditi da sostanza mobiliare i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure i vantaggi valutabili in denaro risultanti da partecipazioni di qualsiasi genere (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale, ecc.). I dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure le prestazioni valutabili in denaro provenienti da azioni, quote in società a garanzia limitata o in società cooperative e buoni di partecipazioni (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale e simili) sono imponibili in ragione del 60 per cento se questi diritti di partecipazione rappresentano almeno il 10 per cento del capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa (art. 19 cpv. 1 bis LT; art. 20 cpv. 1 bis LIFD; versione in vigore per il periodo fiscale litigioso).

E. 3.2

Nel caso qui esaminato, il dividendo distribuito dalla _____ SA il 9.12.2016, in quanto reddito della sostanza mobiliare, deve essere imposto ■ ciò che nessuna delle parti contesta. Litigiosa è piuttosto la questione legata alla titolarità al 31.12.2016 dei diritti di partecipazione nella _____ SA e di conseguenza la determinazione del debitore dell'imposta sul dividendo risultante da tale partecipazione. Per i ricorrenti, con le donazioni avvenute il 4 maggio 2016, le quote azionarie della _____ SA, precedentemente detenute dai figli RI 1 e _____ in ragione dell'8,33% ciascuno, erano divenute di proprietà del padre _____. Per l'autorità di tassazione, invece, per il tramite delle due donazioni concomitanti al padre, il ricorrente (coadiuvato dalla sorella _____) aveva fatto sì che – prima della distribuzione del dividendo ■ la partecipazione nel capitale azionario della _____ SA raggiungesse il 16,66%, diventando “qualificata”. In tal modo, il dividendo distribuito dalla società anonima avrebbe potuto essere imposto parzialmente in capo al padre, permettendo così un cospicuo risparmio d'imposta ai figli, che altrimenti sarebbero stati tassati integralmente in quanto nessuno dei due deteneva una partecipazione qualificata nella _____ SA.

E. 4.1

Di principio, le autorità fiscali devono fondarsi sui contratti stipulati dai contribuenti, ma possono ignorarli se questi ultimi adottano una condotta insolita al solo scopo di conseguire un risparmio d'imposta, vale a dire in presenza di un'elusione d'imposta. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. decisione TF 2C_467-468/2014 del 18 giugno 2015 consid. e giurisprudenza citata; StE 2004 A 12 n. 12; StE 2001 A 12 n. 10 e n. 11; ASA 64 p. 80; ASA 63 p. 218), l'elusione fiscale è data quando: · la forma del diritto civile scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare e comunque del tutto inappropriata allo scopo economico perseguito (elemento obiettivo); · è da supporre che la scelta sia stata fatta abusivamente solo nell'intento di risparmiare imposte che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà (elemento soggettivo; intenzione elusiva); · il procedimento adottato condurrebbe realmente a un rilevante risparmio d'imposta, se fosse accettato dall'autorità fiscale (elemento effettivo). L'elemento soggettivo si rivela decisivo, poiché è escluso che si possa supporre un'elusione fiscale, quando una determinata configurazione giuridica è giustificata da altri motivi rilevanti rispetto a quello di conseguire un semplice risparmio d'imposta (cfr. sentenza TF n. 2C_354/2018 del 20.4.2020 consid. 4.2.1 e giurisprudenza citata).

E. 4.2

Un'elusione fiscale è ravvisabile, in primo luogo, quando il contribuente si serve di una costruzione giuridica inadeguata, per evitare la sussunzione sotto una norma impositiva. In tal caso, l'imposizione si fonda su quella configurazione giuridica, che sarebbe stata adeguata per raggiungere lo scopo economico perseguito dal contribuente (c.d. “Sachverhaltsfiktion”, cioè fattispecie fittizia). Ci sono tuttavia dei casi in cui, invece di cercare di aggirare una norma impositiva, con la costruzione insolita della fattispecie il contribuente cerca di ottenere l'applicazione di una norma che lo favorisce. In tale eventualità, il rimprovero consiste nel fatto di invocare indebitamente l'applicazione di una norma fiscale di favore (sentenza TF n. 2C_354/2018 del 20.4.2020 consid.

E. 4.2.2

e giurisprudenza citata).

E. 4.3

A questo proposito, va ricordato che l'elusione fiscale entra in considerazione solo in situazioni del tutto straordinarie, cioè quando l'imposizione o l'esenzione fiscale non è possibile nonostante si invochi il senso della norma quale limite all'interpretazione; in altre parole, la legge può essere applicata, ma il risultato appare del tutto insoddisfacente se non equivalente ad un arbitrio, a causa delle particolarità della fattispecie concreta (cfr. sentenza TF n. 2C_476/2010 del 19 marzo 2012, consid. 3.1 e dottrina citata). Se pertanto l'interpretazione della norma consente già di assoggettare all'imposta il reddito in discussione, non è più necessario ricorrere al particolare costruito giuridico dell'elusione d'imposta (cfr. la sentenza del Tribunale federale del

E. 9

gennaio 2008, n. 2C_292/2007, in RtiD II-2008 n. 19t, consid. 2.2, con riferimento a: Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern, in: ASA 75 p. 675 ss, in particolare p. 678 ss). La possibilità per l'autorità di tassazione di procedere all'imposizione invocando l'elusione fiscale rappresenta una sorta di ultima ratio, quando è chiaro che i negozi giuridici conclusi dal contribuente hanno il solo scopo di ottenere un risparmio d'imposta non voluto dalla legge (sentenza CDT n. 80.2014.203 del 17.12.2015, consid. 1.3). 5. 5.1. Ora, nel caso di specie, l'autorità di tassazione vede una costruzione elusiva nel concatenarsi di diverse circostanze di fatto, riassunte nelle osservazioni presentate il 5.4.2019, che porterebbero ad ottenere un rilevante risparmio d'imposta. Per l'Ufficio di tassazione infatti è "inusuale" che il contratto di donazione delle azioni abbia dovuto essere "sottoscritto in presenza di un notaio"; che siano state trasferite al padre unicamente le quote azionarie della _____ SA per le quali era prevedibile una notevole distribuzione di dividendo grazie alla vendita dell'immobile; che altri ricavi immobiliari provenienti dalla medesima società non fossero stati donati al padre ed infine che tra la donazione, la vendita dell'immobile della società e la distribuzione del dividendo sia trascorso pochissimo tempo. In più, si stupisce del fatto che il ricorrente, al 31.12.2016, abbia ancora dichiarato come sua la quota azionaria detenuta nella _____ SA. Da notare, a questo proposito, che i ricorrenti dichiaravano una partecipazione del 7,69% + 3,33% nella società mentre l'RS 1 accertava una partecipazione totale dell'8,33% (v. DI 2016 e decisione di tassazione IC/IFD 2016). Assommata, tutti questi indizi hanno portato l'RS 1 a ritenere che la donazione della quota azionaria nella _____ SA effettuata dal ricorrente fosse stata fatta abusivamente al solo scopo di ottenere un risparmio d'imposta non voluto dalla legge. 5.2. 5.2.1. Come visto, nella fattispecie trovano applicazione gli articoli 19 cpv. 1 lett. c e cpv. 1 bis LT e 20 cpv. 1 lett. c e cpv. 1 bis LIFD. A dipendenza della quota azionaria detenuta, è la legge stessa che prevede che i dividendi siano imposti integralmente oppure parzialmente. Detenendo una partecipazione inferiore al 10%, il dividendo è imposto interamente, senza poter beneficiare della riduzione prevista dagli articoli summenzionati (v. p. es. Reich/Weidmann, DBG Kommentar, 3 a ediz, Basilea 2017, p. 444, n. 153). Se, invece, i diritti di partecipazione detenuti rappresentano almeno il 10 per cento del capitale azionario, allora – per legge – il dividendo distribuito è imposto solo parzialmente, al 60 % per il periodo fiscale 2016. 5.2.2. In una sentenza del 25.9.2009, il Tribunale federale ha ritenuto incostituzionale il trattamento privilegiato dei proventi di dividendi versati a detentori di una partecipazione qualificata, previsto dalla legge tributaria del Canton Sciaffusa, che riservava l'imposizione parziale alle partecipazioni a partire dal 20%. Secondo l'Alta Corte, il legislatore cade in un pluralismo di metodi se, nei rapporti fra persona giuridica e persone fisiche che la detengono, si fonda sul punto di vista economico per i detentori di partecipazioni qualificate, mentre negli altri casi adotta un punto di vista

civilistico. Non vi sarebbe infatti alcun motivo sufficiente per un trattamento preferenziale dei primi rispetto ai secondi. Anche l'argomento per cui i detentori di partecipazioni qualificate sarebbero i veri imprenditori, assumendosi il rischio d'impresa e la responsabilità nell'azienda, non è stato considerato sufficiente. Il dividendo non è infatti null'altro che la remunerazione, proporzionata al risultato, per il capitale investito. Se poi il socio non si limita ad apportare il capitale, ma si impegna nell'impresa in altro modo, viene remunerato separatamente, nella forma di uno stipendio, di tantièmes, ecc. Il Tribunale federale non ha quindi ravvisato alcun motivo che potrebbe giustificare un'imposizione più elevata dei dividendi percepiti da piccoli soci rispetto a quelli ricevuti da detentori di partecipazioni qualificate. Anche la soglia del 20% in sé è stata definita arbitraria: chi detiene una partecipazione del 19% non gode dell'aliquota ridotta, ma deve pagare l'imposta intera. Sebbene la definizione di tale soglia dipenda da una scelta politica, quest'ultima non si fonda su ragioni oggettive e conduce a differenze di trattamento ingiustificate. Dunque, viola gli articoli 8 e 127 cpv. 2 Cost. (DTF 136 I 65 = ASA 78 p. 668 = StE 2010 A 21.16 n. 14 = RDAF 2010 II 22, consid. 5.5; v. anche RtiD II-2010 p. 473). 5.2.3. È chiaro che, in base alle considerazioni proposte, secondo il Tribunale federale anche una soglia del 10%, per poter beneficiare della deduzione attenuata del dividendo, deve essere ritenuta incostituzionale (anche Behnisch/Opel, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, in ZBJV 146/2010 p. 446 ss., 460; inoltre In-Albon-Sennrich, Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber unter besonderer Berücksichtigung der Teilbesteuerung, Zurigo/Basilea/Ginevra 2014, in particolare cap. 5 p. 208 ss.). Lo stesso Tribunale federale ha tuttavia deciso che disposizioni del diritto cantonale, che si conformano a quanto previsto dal diritto federale in materia di imposizione parziale dei dividendi, devono essere applicate indipendentemente dalla loro costituzionalità, per effetto dell'art. 190 Cost., secondo cui le leggi federali sono determinanti per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto. Ebbene, l'art. 7 cpv. 1 seconda frase LAID prevede che, in caso di dividendi, quote di utili, eccedenze di liquidazione e prestazioni valutabili in denaro provenienti da partecipazioni di qualsiasi genere, che rappresentano almeno il 10 per cento del capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa (partecipazioni qualificate), i Cantoni possono attenuare la doppia imposizione economica di società e titolari di quote (DTF 136 I 65 = ASA 78 p. 668 = StE 2010 A 21.16 n. 14 = RDAF 2010 II 22, consid. 3). 5.2.4. Sia per il calcolo dell'imposta federale diretta sia per il calcolo dell'imposta cantonale, l'imposizione parziale dei dividendi è ammessa pertanto solo per le partecipazioni qualificate. 5.3. 5.3.1. Sposandosi della sua quota parte di azioni in favore del padre, il ricorrente non ha beneficiato di alcun risparmio d'imposta. Semplicemente – per effetto della donazione avvenuta il 4.05.2016 ■ il dividendo non avrebbe (più) dovuto far parte dei fattori imponibili a lui attribuibili per il periodo fiscale litigioso. Poiché la quota azionaria nella _____ SA è stata oggetto di donazione, il dividendo risultante dalla partecipazione avrebbe dovuto essere un elemento di reddito imponibile presso il padre. Questi ■ approfittando anche della donazione della medesima quota dell'8,33% da parte della figlia _____ ■ al 31.12.2016 deteneva una partecipazione qualificata in _____ SA. Se l'autorità di tassazione avesse accettato le donazioni del 4 maggio 2016, il dividendo sarebbe stato tassato in capo al padre e quest'ultimo avrebbe ■ legalmente ■ beneficiato dell'imposizione parziale del suddetto dividendo, così come espressamente prevista dal legislatore federale e cantonale. 5.3.2. In casu, il

risparmio d'imposta (non voluto dalla legge) dovrebbe essere costituito dal fatto che il padre del ricorrente, grazie alla quota di partecipazione complessivamente detenuta, avrebbe potuto beneficiare dell'imposizione attenuata del dividendo. Per ammettere che tale vantaggio fiscale sia abusivo, si dovrebbe tuttavia dimostrare che la donazione dai figli al padre non corrispondesse alla volontà delle parti contraenti.

5.3.3. Recentemente il Tribunale federale ha negato che la vendita di una partecipazione sociale alla sua ex compagna avesse carattere elusivo, sebbene tale negozio avesse consentito al contribuente di evitare la qualifica di trasposizione ad una successiva vendita di azioni (sentenza TF 2C_681/2018 e 2C_692/2018 del 16.01.2020 in: RF 75/2020 p. 312 = RDAF 2020 II p. 220 = StE 2020 B 24.4 n. 94). Nel 2011, il contribuente aveva dapprima venduto alla sua ex compagna, madre dei suoi figli, la metà delle azioni della società holding C SA per fr. 50'000.■, stipulando nel contempo una convenzione con la quale se ne assumeva la gestione a titolo fiduciario. Il prezzo sarebbe stato pagato dalla ex compagna solo quattro anni dopo. Nel corso dello stesso anno, il contribuente aveva venduto 8'100 azioni della società holding C SA a terze persone. Quattro giorni dopo questa vendita, il contribuente aveva poi venduto alla società holding _____ SA la sua partecipazione nella _____ SA, al prezzo di fr. 2'031'750.■. Essendo venuta a conoscenza dei contratti in questione, nel 2014 l'Amministrazione federale delle contribuzioni aveva segnalato alla autorità fiscale cantonale l'esistenza di un eventuale caso di trasposizione. Secondo gli articoli 20 a cpv. 1 lett. b LIFD e 7 a cpv. 1 lett. b LAID, infatti, si considera reddito della sostanza mobiliare il ricavo del trasferimento di una partecipazione a una persona giuridica in cui, dopo il trasferimento, il venditore o il conferente partecipa in ragione almeno del 50 per cento al capitale. Ritenendo che la vendita alla ex compagna della metà delle azioni della holding avesse avuto il solo fine di sfuggire all'imposizione del reddito della sostanza in seguito alla vendita della partecipazione del contribuente nella _____ SA, l'autorità fiscale cantonale aveva aperto una procedura di recupero e di sottrazione d'imposta. Condividendo il giudizio dell'autorità giudiziaria cantonale, l'Alta Corte ha considerato adempiuti due dei presupposti dell'elusione fiscale, cioè quello della forma insolita e quello del risparmio rilevante di imposte. Ha per contro ritenuto che non fosse stato provato che i contratti conclusi con la ex compagna avessero come solo scopo quello di ottenere il suddetto risparmio d'imposta. La Suprema Corte ha, in particolare, definito sorprendente che le azioni della holding fossero state pagate dalla ex compagna del contribuente solo quattro anni dopo la cessione e che lo stesso giorno della vendita fosse stato sottoscritto il contratto fiduciario, in virtù del quale il venditore manteneva la gestione della società. Tuttavia, ha anche riconosciuto che le ragioni familiari legate a considerazioni di natura successoria permettevano di giustificare la struttura scelta. Secondo la tesi sostenuta dai contraenti, infatti, il rapporto fiduciario sottoscritto tra il contribuente e la sua ex compagna mirava a garantire la continuità operativa della società e a salvaguardare il valore intrinseco del gruppo, mentre la cessione del 50% della medesima società esprimeva la volontà da parte del contribuente di mettere i suoi cari al sicuro da future difficoltà finanziarie (consid. 7.3). Il Tribunale federale ha pure escluso che il contratto stipulato fosse simulato, poiché le parti avevano provato che la loro reale volontà era di eseguirlo e lo avevano effettivamente eseguito. Pur non potendo escludere che il contribuente avesse avuto l'intenzione di risparmiare imposte, la vendita si era comunque verificata e gli effetti corrispondenti al senso oggettivo delle dichiarazioni di volontà dei contraenti si erano effettivamente prodotti (consid. 7.4). L'Alta Corte ha pertanto escluso che la vendita della partecipazione del contribuente nella _____ SA alla holding

_____ SA costituisse un caso di trasposizione e un caso di elusione fiscale. 5.3.4. In questo contesto, può ancora essere menzionato un problema con cui si sono confrontate le autorità fiscali di diversi cantoni svizzeri. Una persona fisica può infatti apportare delle partecipazioni, che detiene nella sua sostanza privata, in una società di capitali da lui controllata, il cui scopo consiste essenzialmente nella detenzione e nell'amministrazione di queste partecipazioni. Uno dei vantaggi del conferimento di partecipazioni in una simile holding personale o privata consiste proprio nel fatto che, con il concorso eventuale di altri azionisti, può essere raggiunta la soglia minima del 10%, che dà diritto all'imposizione parziale del dividendo. La partecipazione apportata dal singolo azionista non può eccedere il 5%, poiché altrimenti trova applicazione la già citata normativa sulla trasposizione. Le autorità fiscali cantonali riconoscono le holding private, a meno che non vengano impiegate per un'elusione fiscale. Il fisco del Canton Zurigo, in particolare, ha commissionato alla prof. Madeleine Simonek un parere giuridico, sulla cui base ha definito una prassi, pubblicata nel 2012 ("Vermögensertrag beim Halten und Verwalten von privaten Wertschriften und Beteiligungen über persönliche Holdinggesellschaften [Praxishinweis]" , in Zürcher Steuerbuch Nr. 20.3; https://www.zh.ch/content/dam/zhweb/bilder-dokumente/t_hemen/steuern-finanzen/steuern/vertreter/steuerbuch/ZStB-Nr-20-3.pdf). L'esperta ha in particolar modo escluso che l'imposizione parziale possa essere limitata alle società operative. Ha poi sottolineato che il legislatore ha consapevolmente rinunciato a prevedere ulteriori presupposti per l'imposizione parziale dei dividendi, oltre a quello della quota minima del 10%. Secondo il parere giuridico e la prassi zurighese, una holding personale può non essere riconosciuta se l'azionista che la controlla non ne rispetta l'indipendenza giuridica o se emergono altri elementi che fanno apparire la situazione nel suo insieme insolita e inadeguata. Non è per contro possibile ignorare l'esistenza della holding se quest'ultima esercita essa stessa o tramite una società figlia una effettiva attività imprenditoriale o se l'apporto di partecipazioni private è stato intrapreso per motivi preponderantemente non fiscali, bensì per esempio per ragioni legate alla responsabilità o di natura successoria (sul tema e sulle prassi cantonali cfr. anche Ettl/Frey , Private Holdings und Immobiliengesellschaften, in ST 2013 p. 151 ss., in particolare p. 154 ss.; Schreiber/Schalcher , Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei natürlichen Personen, in ST 2014 p. 673 ss., in particolare p. 676 ss.). Anche in quest'ambito, dunque, per verificare l'esistenza di una elusione fiscale, ci si deve chiedere se il contribuente ha trasferito la partecipazione alla holding personale solo per ragioni fiscali oppure se aveva altre motivazioni. 5.4. 5.4.1. In casu , è innegabile che vi siano elementi che fanno apparire singolare la costruzione posta in essere dal ricorrente e dal padre, sia per la forma adottata sia per la tempistica degli avvenimenti (donazione, vendita e distribuzione). Anche il risparmio d'imposta è senz'altro di rilievo, essendo in discussione un dividendo di ben fr. 495'833.–, senza considerare le altre quote donate contestualmente all'interno della famiglia. Tuttavia, a più riprese i contribuenti hanno ribadito che la scelta era dettata dall'intento di ritornare " a colui che ritengono il legittimo beneficiario, i proventi dell'investimento" effettuato con il progetto immobiliare " _____" e che la distribuzione del dividendo nel dicembre 2016 era la diretta conseguenza della vendita dell'immobile, concretizzatasi nel giugno dello stesso anno. I ricorrenti hanno inoltre sempre sostenuto che " la transazione non [era altro che] la chiusura naturale di un ciclo obbligato che ha avuto inizio con il risanamento e le condizioni poste dalla banca creditrice ". Ciò che comprovano con la copiosa documentazione dell'epoca, versata agli atti. Si tratta quindi di verificare l'esistenza dell'elemento soggettivo, cioè dell'intenzione elusiva. 5.4.2.

Gli insorgenti rievocano le vicende che hanno portato _____ a cedere ai figli le azioni della _____ SA. La società è stata costituita nel 1969 allo scopo di promuovere un progetto immobiliare a _____. Su un terreno di proprietà della società, è stato edificato negli anni successivi il Quartiere _____, con un investimento di circa 28 milioni di franchi. Gli edifici erano adibiti in parte ad abitazione e in parte a scopi commerciali. Nel rapporto dell'ufficio di revisione relativo all'esercizio 2000 della _____ SA si legge: Causa l'ingente gravame ipotecario della parte commerciale, sproporzionato rispetto al reddito ricavato, la società chiude di nuovo con un'ulteriore forte perdita di fr. 533'870.79, la quale viene riportata a nuovo, la perdita totale riportata al 31.12.2000 ammonta a fr. 962'380.33. Di fronte a tale situazione e coscienti della portata dell'art. 725 del C.O., il Consiglio d'Amministrazione presato dal _____ ha cercato una soluzione, la quale stata concretizzata con valuta 31.07.2001, data in cui è stato effettuato un risanamento globale del Gruppo _____. Ciò ha permesso di risolvere i problemi della _____ SA con la vendita a terzi della parte commerciale. La _____ SA rimane, pertanto, proprietaria della parte sussidiata e viene risanata con l'operazione di vendita della parte commerciale con la contemporanea rinuncia da parte del _____ di complessivi Fr. 7'012'000.-. I ricorrenti hanno anche prodotto verbali di riunioni e scambi di corrispondenza fra gli azionisti e la banca finanziatrice. In una lettera del 5.6.2001, in particolare, il rappresentante degli azionisti si rivolge al _____, indicando che "in seguito a lunghe ricerche di finanziatori privati e innumerevoli contatti con diverse banche", proponevano "la ripresa degli oggetti da parte delle seguenti persone fisiche: _____, _____, Ra _____, _____, _____, _____, _____ e _____". Fra gli "oggetti" che sarebbero stati ripresi figurava la "parte commerciale" della _____ SA. La banca avrebbe finanziato la ripresa dei beni in questione con un mutuo complessivo di 5 milioni di franchi. Su questa base, il 28.6.2001 la banca ha sottoposto alle parti interessate una proposta transattiva, che prevedeva in particolare la rinuncia a parte dei finanziamenti concessi. Nel 2002 pertanto le azioni della _____ SA sono state cedute dall'allora azionista _____ ai figli, fra i quali RI 1. Nel 2016 la _____ SA ha venduto il suo più importante attivo, cioè l'immobile di _____. È pertanto perlomeno plausibile la tesi dei ricorrenti, secondo cui, essendosi "prospettata la concreta possibilità di vendere l'immobile", il ricorrente "ha subito deciso di «ritornare» al padre _____ quello che da sempre ha considerato a tutti gli effetti suo" e gli ha pertanto donato le azioni della _____ SA.

5.4.3. Le vicissitudini che hanno caratterizzato la vita della _____ SA possono senz'altro offrire una spiegazione per la scelta del ricorrente, come pure dei suoi fratelli e sorelle, di donare le azioni al padre, nel momento in cui la società si accingeva a realizzare il suo più importante attivo. In questa prospettiva non appare neppure inspiegabile il fatto, sottolineato dall'autorità di tassazione nelle sue osservazioni al ricorso, che i figli abbiano donato al padre solo le azioni della _____ SA e non anche quelle delle altre società che erano a loro volta state loro cedute in occasione del risanamento del gruppo, avvenuto nel 2002. L'operazione avvenuta nel periodo fiscale litigioso assume infatti una portata del tutto eccezionale. Desti per contro qualche perplessità il fatto che le quote di PPP del Quartiere _____, di cui RI 1 era direttamente comproprietario non siano a loro volta state oggetto di donazione. È peraltro indubbio che le considerazioni di natura fiscale abbiano avuto un peso nelle scelte adottate dai contraenti. Ciò che è determinante, dovendo pronunciarsi sull'esistenza di un'elusione fiscale, è comunque che l'intento di conseguire un rilevante risparmio d'imposta non sia il solo movente. La

donazione non può neppure essere considerata un contratto simulato. Le parti l'hanno infatti eseguito e neppure l'autorità di tassazione sostiene che le azioni della _____ SA siano successivamente state ritornate dal padre ai suoi figli. È vero che i ricorrenti hanno ancora dichiarato fra i loro attivi la partecipazione donata al padre, ma la stessa era stata dichiarata anche da quest'ultimo ed è quindi plausibile la spiegazione che si sia trattato di un errore. Eventuali altri dividendi, che dovessero essere distribuiti dalla società, sarebbero attribuiti a _____, anche se la vendita del principale attivo rende poco probabile il conseguimento di utili di rilievo.

5.4.4. Dovendo pronunciarsi sull'esistenza di un'elusione fiscale, va senz'altro tenuto conto degli aspetti indicati dall'autorità di tassazione, che possono essere considerati insoliti. Non può neppure essere negato che l'intento di conseguire un risparmio d'imposta abbia giocato un ruolo nella decisione di procedere alla donazione e, soprattutto, nella sua tempistica. Il fatto che la società appartenesse originariamente al padre e le vicende che hanno condotto alla sua cessione ai figli, all'inizio del secolo, consentono tuttavia di ammettere che vi siano altre ragioni alla base della scelta operata dai contribuenti e dalle altre parti coinvolte. In questo contesto, non si può neppure trascurare la natura della disposizione legale che i ricorrenti avrebbero tentato di eludere. Come già ricordato (v. supra, consid. 5.2), infatti, gli articoli 19 cpv. 1 bis LT e 20 cpv. 1 bis LIFD mirano ad attenuare gli effetti della doppia imposizione economica. Come ha riconosciuto lo stesso Tribunale federale, quest'ultima non si verifica solo per i soci che detengono una partecipazione almeno del 10% del capitale sociale. Sebbene l'Alta Corte abbia nondimeno ritenuto che le disposizioni in questione, che prevedono la soglia minima del 10%, debbano trovare applicazione in virtù dell'art. 190 Cost., è innegabile che il vantaggio conseguito con un'eventuale elusione delle stesse apparirebbe meno problematico rispetto a quello derivante dall'elusione di altre norme.

5.5. Tenuto conto dell'insieme della situazione in esame, si può ritenere che la donazione intervenuta nel periodo fiscale litigioso non costituisca un caso di elusione fiscale. Di conseguenza, gli effetti della donazione del 4 maggio 2016 devono essere riconosciuti anche per quanto attiene l'imposizione del dividendo distribuito dalla _____ SA il 9.12.2016, che deve essere imposto parzialmente in capo al padre del ricorrente, conformemente agli articoli 19 cpv. 1 bis LT e 20 cpv. 1 bis LIFD. Su questo punto il ricorso deve essere accolto.

6. Rimane da risolvere la questione legata al rimborso dell'imposta preventiva trattenuta sul dividendo pagato dalla _____ SA al padre del ricorrente. Con la decisione impugnata, l'autorità di tassazione ha confermato il rimborso all'insorgente dell'importo di fr. 173'589.-, costituito quasi integralmente (fr. 173'541.70) dall'imposta preventiva trattenuta sul dividendo in discussione. Poiché il reddito della sostanza da cui la _____ SA ha trattenuto l'imposta preventiva non è di competenza del ricorrente, la relativa imposta preventiva non deve essergli rimborsata. L'Ufficio di tassazione dovrà concedere al padre il rimborso, dopo averne verificato i presupposti (art. 21 ss LIP).

7. Di conseguenza, il ricorso è accolto. Non si prelevano né la tassa di giustizia né le spese processuali. Ai ricorrenti, patrocinati da un avvocato, è riconosciuta una congrua indennità a titolo di 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 27 febbraio 2019 è riformata nel senso che è stralciato dal reddito imponibile il dividendo di fr. 495'833.33, proveniente dalla _____ SA, e che è negato il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta da tale reddito.

2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali.

3. Ai ricorrenti è riconosciuta un'adeguata indennità a titolo di ripetibili in ragione di fr. 2'500.■.

4. 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). 5. Intimazione a: ; - ; - ; - . 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.