

TI_GERICHTE 80.2020.51 vom 22. Juli 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-07-22, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.51

FR: TI_GERICHTE 80.2020.51 du 22 juillet 2020

IT: TI_GERICHTE 80.2020.51 del 22 luglio 2020

Erwägungen

E. 1.1

L'imposta sulla sostanza ha per oggetto la sostanza netta totale (art. 40 cpv. 1 LT; art. 13 cpv. 1 LAID). Essa si compone della totalità degli attivi mobiliari e immobiliari del contribuente, fatta eccezione per quei beni esplicitamente esentati dall'imposta in virtù di una disposizione speciale, quali le suppellettili domestiche e gli oggetti di uso corrente (art. 44 cpv. 2 LT; art. 13 cpv. 4 LAID). All'imposta sulla sostanza sono soggetti tutti gli attivi, cioè tutti i diritti valutabili in denaro su cose, crediti o partecipazioni, a prescindere dal fatto che si tratti di sostanza privata o commerciale, immobiliare o mobiliare (cfr. Dzamko-Locher/Teuscher, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3 a ed., Basilea 2017, n. 4 ad art. 13 LAID, p. 441). Vi rientra pertanto l'insieme dei diritti valutabili in denaro, che spettano ad una persona secondo il diritto privato e che possono essere di natura sia reale sia obbligatoria (cfr. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 7^a ed., Zurigo 2016, p. 199).

E. 1.2

Determinata in base al suo stato alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento (art. 52 cpv. 1 LT; art. 17 cpv. 1 LAID), la sostanza imponibile è di principio valutata al suo valore venale, riservate in particolare le disposizioni relative ai beni immobiliari (secondo l'art. 42 cpv. 1 LT, gli immobili e i loro accessori sono imposti per il valore di stima ufficiale).

E. 2

i beni sotto mandato fiduciario devono essere esattamente descritti;

E. 2.1

Nel caso in esame, è controversa l'appartenenza del capitale azionario della _____ SA. Il ricorrente non ha dichiarato la partecipazione in questione, mentre l'autorità fiscale l'ha aggiunta alla sua sostanza imponibile, fondandosi sul fatto che, al momento della costituzione della società, egli ha confermato di aver assunto e sottoscritto tutte e 100 le azioni al portatore del valore nominale di fr. 1'000.– cadauna. Nel ricorso, il contribuente sostiene di aver sottoscritto le azioni a titolo fiduciario e di non essere pertanto mai divenuto azionista.

E. 2.2

A chi siano attribuiti gli attivi, ai fini dell'imposizione della sostanza, è una questione che la legge disciplina limitatamente ai rapporti di usufrutto. L'art. 14 cpv. 2 della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), così come l'art. 40 cpv. 2 LT, prevede infatti che la sostanza gravata da usufrutto sia computata all'usufruttuario. Per tutti gli altri casi, ci si deve pertanto fondare sui rapporti di proprietà secondo il diritto civile, che sono vincolanti anche per

l'attribuzione degli attivi al patrimonio di un contribuente (Dzamko-Locher/Teuscher , op. cit., n. 8 ad art. 14 LAID, p. 442; cfr. anche la sentenza del TF 2C_770/2016 e 2C_771/2016 del 26.9.2016 consid. 2.2 con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

E. 2.3

La cessione a titolo fiduciario implica che il fiduciario acquisisce la piena proprietà del bene che ne è oggetto ed ha solo il dovere di natura obbligatoria, nei confronti del fiduciante di usarlo in un certo modo. Se delle azioni vengono trasferite a titolo fiduciario, il fiduciario diviene pertanto proprietario delle azioni e quindi titolare esclusivo dei diritti societari. Lo stesso vale se le azioni al portatore non vengono trasferite al fiduciario in forma documentale, ma la posizione giuridica incorporata nei titoli contabili viene accreditata a pieno titolo sul conto titoli dell'acquirente (art. 24 cpv. 2 della Legge federale del 3 ottobre 2008 sui titoli contabili [LTCO; RS 957.1]). Anche nel caso dei titoli contabili, il trasferimento fiduciario dei diritti fa sì che il fiduciario diventi titolare a pieno titolo dei titoli contabili e abbia solo il dovere di natura obbligatoria, nei confronti del fiduciante, di utilizzarli in un determinato modo (sentenza del TF 4F_7/2020 del 22.2.2021 consid. 5.2.2 e giurisprudenza citata).

E. 2.4

Nell'ambito fiscale, secondo la prassi le autorità fiscali hanno il diritto di attribuire rapporti e negozi giuridici – salvo prova contraria – alla persona a nome della quale sono stati stipulati, poiché secondo il corso ordinario delle cose un negozio giuridico concluso a proprio nome è anche stipulato per conto proprio. Nel caso eccezionale in cui vi è un rapporto di rappresentanza o fiduciario, le regole generali in merito all'onere della prova impongono al contribuente di apportarne la prova, trattandosi di un elemento che diminuisce l'onere fiscale. Non può essere presa in considerazione l'affermazione, secondo cui un negozio giuridico concluso in nome proprio è stato stipulato fiduciariamente per conto di un terzo, a meno che il rapporto fiduciario non sia provato in modo ineccepibile. Secondo la prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (cfr. Promemoria: Rapporto fiduciario dell'ottobre 1967) i rapporti fiduciari vengono fiscalmente riconosciuti se sono adempiute le seguenti condizioni (lett. A): 1. tra il fiduciante e il fiduciario devono esistere accordi scritti risalenti all'epoca in cui il mandato fiduciario è stato conferito;

E. 3

il fiduciario non deve correre alcun rischio in relazione all'investimento, all'amministrazione e alla vendita dei beni fiduciari;

E. 3.1

L'autorità fiscale ha fondato la propria decisione sul contenuto dell'atto costitutivo della _____ SA. L'insorgente ritiene invece che ci si debba basare sulla dichiarazione rilasciata dall'attuale amministratore unico della società, secondo cui “dall'elenco azionisti in [suo] possesso” egli “non risulta mai essere stato azionista e/o avente economicamente diritto della società”.

E. 3.2

Secondo l'art. 629 cpv. 1 CO, la società anonima è costituita con un atto pubblico nel quale i promotori dichiarano di costituire una società anonima, ne stabiliscono lo statuto e ne designano gli organi. L'art. 686 cpv. 1 CO prevede che la società tenga un libro delle azioni, che indica il nome e l'indirizzo dei proprietari e degli usufruttuari delle azioni nominative.

Per l'art. 686 cpv. 2 CO, l'iscrizione nel libro delle azioni ha luogo soltanto ove sia provato l'acquisto in proprietà dell'azione o la costituzione di un usufrutto su di essa. Secondo l'art. 686 cpv. 4 CO, nei confronti della società si considera azionista o usufruttuario soltanto chi è iscritto nel libro delle azioni. Per quanto concerne le azioni al portatore, non vi è alcun libro delle azioni. Il 1.7.2015 è tuttavia entrato in vigore l'art. 697 I CO, che prevede che la società tenga un elenco degli aventi economicamente diritto ad essa annunciati (cpv. 1) e che l'elenco menzioni il nome e il cognome nonché l'indirizzo degli aventi economicamente diritto (cpv. 2). Fino al 30.4.2021, l'iscrizione nell'elenco degli aventi economicamente diritto avveniva essenzialmente sulla base del corrispondente annuncio, da parte dell'azionista, di avere acquistato azioni al portatore di una società le cui azioni non sono quotate in borsa (art. 697 I CO, abrogato con effetto dal 1.5.2021) oppure sulla base dell'annuncio, da parte dell'acquirente di azioni di una società le cui azioni non sono quotate in borsa, del nome, del cognome e dell'indirizzo della persona fisica per la quale, in definitiva, agisce (avente economicamente diritto) (art. 697 j CO, abrogato con effetto dal 1.5.2021). Nel caso in cui si verificava un acquisto originario di azioni al portatore, al momento della costituzione della società, non era richiesto alcun annuncio formale (supplementare), in quanto la società disponeva di tutti i dati richiesti dall'art. 697 I CO in merito al titolare delle azioni al portatore e il notaio era tenuto a identificare i fondatori o i loro rappresentanti nell'atto costitutivo (Hess/Dettwiler , in: Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5 a ed., Basilea 2016, n. 10 ad art. 697 I CO, p. 954). Dal 1.5.2021 gli obblighi di annuncio in questione sono stati abrogati, in quanto le azioni al portatore sono ormai ammesse soltanto se la società ha titoli di partecipazione quotati in borsa o se le stesse rivestono la forma di titoli contabili ai sensi della LTCO e sono depositate in Svizzera presso un ente di custodia designato dalla società o iscritte nel registro principale (art. 622 cpv. 1 bis CO, in vigore dal 1.5.2021).

E. 3.3

Nel momento in cui è stato stipulato l'atto costitutivo della _____ SA (1.2.2012) le società anonime erano obbligate a tenere un libro delle azioni, limitatamente alle azioni nominative. D'altra parte, non era ancora in vigore l'obbligo di tenere un elenco degli aventi economicamente diritto. In queste circostanze, ci si domanda pertanto quale sia la portata probatoria della dichiarazione rilasciata da _____, amministratore unico, il 1.9.2017. Il suo riferimento all'«elenco azionisti» non può infatti concernere né il libro delle azioni previsto dall'art. 686 cpv. 1 CO né l'elenco degli aventi economicamente diritto, di cui all'art. 697 I CO. L'autorità di tassazione, a conoscenza del contenuto dell'atto pubblico di costituzione della società, non poteva fare altro che ritenere che azionista unico della stessa fosse il ricorrente, che, partecipando all'atto costitutivo, aveva confermato di aver assunto e sottoscritto 100 azioni al portatore del valore di fr. 1'000.– cadauna, per un totale di fr. 100'000.– interamente liberate. Come visto, dopo l'entrata in vigore dell'obbligo di tenere l'elenco degli aventi economicamente diritto, gli azionisti erano addirittura esentati dall'obbligo di annunciare l'acquisto di azioni al portatore, se le azioni erano state acquistate al momento della costituzione della società. In tal caso infatti la società sapeva già chi erano i suoi soci. Non si vede perché l'autorità fiscale non possa trarre la stessa conclusione, perlomeno fino a prova contraria.

E. 3.4

Per quanto attiene alla pretesa esistenza di un rapporto fiduciario, il contribuente non ne ha fornito la minima prova. Si limita a sostenere, da un lato, che il contratto fiduciario sarebbe

“nelle mani di _____ SA, _____, ex partner di lavoro del reclamante”, e, dall’altro, che le azioni sarebbero state regolarmente dichiarate dai signori _____, _____ e _____. Per quanto concerne il primo aspetto, ha prodotto unicamente un “certificato di lavoro” del 30.8.2014, dal quale si apprende che RI 1 è stato alle dipendenze della _____ SA fino al 31.07.2014 e che “ha svolto l’attività di procuratore d’affari”. L’attestato in questione non contiene alcun riferimento alla costituzione della _____ SA. La pretesa del ricorrente che l’autorità fiscale si rivolga alla _____ SA, per ottenere il contratto fiduciario, si scontra evidentemente con le già evocate regole in merito all’onere della prova (v. supra, consid. 2.4). Neppure la dichiarazione delle azioni da parte delle persone indicate nel ricorso è stata comprovata in modo ineccepibile e univoco. Già nella procedura di reclamo, infatti, il contribuente aveva prodotto copia di tre moduli per la dichiarazione d’imposta delle persone fisiche, sottoscritti dagli interessati e contenenti la dichiarazione delle azioni della _____ SA. Secondo l’Ufficio di tassazione, tuttavia, le persone che avrebbero sottoscritto le dichiarazioni in questione non le hanno mai inoltrate all’autorità competente. In particolare, non vi sarebbero delle decisioni di tassazione, che si basano su queste dichiarazioni. Manca in tal modo la prova del fatto che la partecipazione nella _____ SA sia stata assoggettata all’imposta sulla sostanza, nell’ambito della tassazione di altre persone, fisiche o giuridiche.

E. 3.5

A quest’ultimo riguardo, le tre persone che l’insorgente ha indicato come gli azionisti effettivi della società, in virtù di un contratto fiduciario concluso con lui, sono cittadini italiani, che si sono trasferiti in Svizzera proprio nel 2012, ottenendo un permesso di dimora (B). Nel frattempo, due di loro sono già rientrati in Italia, rinunciando a ottenere il permesso di domicilio. Solo _____ ha ottenuto il permesso C e risiede attualmente a _____. Nel Canton Ticino, l’allestimento e l’aggiornamento del registro dei contribuenti competono al Municipio. La Divisione delle contribuzioni ha indirizzato ai comuni delle istruzioni in merito ai criteri di iscrizione dei contribuenti nel registro (cfr. Disposizioni per i municipi concernenti la Legge tributaria del 21 giugno 1994 [stato al 1.1.2017], dicembre 2016, in particolare cap. 3 e allegato). Per quanto concerne i contribuenti dimoranti, le istruzioni della Divisione delle contribuzioni prevedono che debba essere iscritto nel registro dei contribuenti chi beneficia di un permesso di dimora annuale (B), se lo ha ottenuto per esercitare un’attività indipendente; non deve per contro esservi iscritto, se esercita un’attività dipendente. Alla luce dell’affermazione dell’autorità di tassazione, secondo cui “tali persone per il periodo fiscale 2013 non risultano nemmeno nel registro dei contribuenti”, si deve supporre che le stesse abbiano esercitato un’attività dipendente e che siano conseguentemente state assoggettate all’imposta alla fonte. Ciò spiega infatti perché non siano stati iscritti nel registro dei contribuenti, pur avendo acquistato la dimora in Svizzera. Il fatto che le persone menzionate non fossero iscritte nel registro dei contribuenti non implica tuttavia che, se fossero effettivamente state socie della _____ SA, non fossero tenute a presentare una dichiarazione d’imposta. Al contrario, gli articoli 112 LT e 90 LIFD prevedono che le persone assoggettate alla fonte (articoli 104 e 83 LIFD) siano imponibili secondo la procedura ordinaria per la sostanza e per i redditi non assoggettati all’imposta alla fonte. Il capoverso 2 della norma prevede che il contribuente è, in questi casi, tenuto a presentare una dichiarazione d’imposta (cfr. anche Jud/Rufener, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum StHG, 3 a ed., Basilea 2017, n. 1-2 ad art. 34 LAID). Nel caso in esame, quanto affermato dall’Ufficio di tassazione impone di concludere che i pretesi fiduciari non abbiano presentato una dichiarazione

d'imposta per il periodo fiscale 2013. In queste circostanze, lo stralcio della partecipazione litigiosa dalla sostanza imponibile del ricorrente implicherebbe la sua totale esenzione fiscale, non essendo assoggettata ad alcuna imposta. La ragione per cui la giurisprudenza esige una prova ineccepibile del rapporto fiduciario consiste tuttavia proprio nell'impedire un facile dilagare della frode fiscale (sentenza del TF 2A.137/1994 e 2P.126/1994 del 6.1.1995 consid. 3b).

E. 3.6

Ne consegue che la decisione impugnata, con cui l'Ufficio di tassazione ha attribuito al ricorrente la titolarità delle azioni della _____ SA, si rivela legittima. 4. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 2'100.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAI). Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

E. 4

il fiduciario deve ricevere dal fiduciante una commissione calcolata in base alle quote usuali per il genere di prestazioni fornite e le relative condizioni devono essere esattamente menzionate nel relativo contratto;

E. 5

i bilanci che il fiduciario presenterà all'autorità fiscale devono indicare chiaramente che questi detiene beni patrimoniali a titolo fiduciario;

E. 6

conti particolari quanto ai beni fiduciari, ai diritti ed obblighi del fiduciante devono essere aperti e tenuti nella contabilità del fiduciario. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i menzionati presupposti non sono condizioni imprescindibili per il riconoscimento fiscale di un rapporto fiduciario. Il promemoria del 1967 vale quale direttiva amministrativa ma l'esistenza del medesimo rapporto può essere dimostrata anche in altri modi. Ciò che più conta è l'esistenza di una prova univoca. In particolar modo quando si tratta di rapporti giuridici internazionali, tale prova sottostà tuttavia a esigenze rigorose, poiché tali rapporti sfuggono al controllo delle autorità fiscali svizzere (cfr. la sentenza 2C_631/2017 del 30.1.2019 consid. 2.1 e giurisprudenza citata). 3.