

# TI\_GERICHTE 80.2022.36 vom 5. Februar 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-02-05, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2022.36](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.36)

FR: TI\_GERICHTE 80.2022.36 du 5 février 2022

IT: TI\_GERICHTE 80.2022.36 del 5 febbraio 2022

## Erwägungen

### E. 1

e \_\_\_\_\_ sono separati legalmente dal 2016 e divorziati dal 25.1. 2023 (cfr. [www.movpop.ti.ch](http://www.movpop.ti.ch), ultima consultazione: il 17.4.2023). Il 19/22.11.2012 inoltravano la dichiarazione fiscale 2011. I contribuenti facevano valere un reddito imponibile di fr. 144'769.- e una sostanza imponibile di fr. 4'833'910.-. B. Con decisione del 4.8.2016 l'Ufficio di tassazione di Lugano (in seguito anche UT) notificava ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2011, nella quale commisurava il reddito imponibile in fr. 160'500.- (determinante per l'aliquota: fr. 188'700.-) per l'IC e in fr. 393'600.- per l'IFD e la sostanza imponibile in fr. 943'000.- (determinante per l'aliquota: fr. 1'462'000.-). Rispetto ai dati dichiarati l'autorità fiscale aveva aggiunto, in particolare, l'importo di fr. 38'196.- a titolo di "altri redditi della sostanza mobiliare", ritenuta la "rinuncia credito da parte di \_\_\_\_\_". Il reddito della sostanza immobiliare (valore locativo / affitti) era stato aumentato da fr. 58'154.- a fr. 65'814.- con l'indicazione "Il valore locativo delle abitazioni secondarie corrisponde al valore di mercato delle pigioni della zona. L'agevolazione fiscale prevista per le abitazioni primarie non può essere ammessa". Per quanto concerne l'IFD, rispetto ai dati dichiarati, l'UT aveva aggiunto l'importo di fr. 200'111.-, a titolo di reddito da attività indipendente "derivante dal commercio professionale di immobili". C. Il 2.9.2016 i contribuenti, rappresentati dalla \_\_\_\_\_, presentavano reclamo contro la decisione IC/IFD 2011, contestando l'imposizione di fr. 38'195.90 quale prestazione valutabile in denaro da parte di \_\_\_\_\_. In particolare, sostenevano che \_\_\_\_\_, nel periodo compreso tra il 2008 ed il 2020, aveva versato interessi sul prestito contratto con \_\_\_\_\_ per complessivi fr. 57'449.90, a fronte di interessi maturati, nel periodo in questione, di fr. 19'254.-. Nel 2011, la differenza di fr. 38'195.90 era stata registrata come riduzione del debito. Era per tale ragione che, nella contabilità del 2011, non figurava il versamento di tale importo. D. a. Con lettera del 27.8.2021, l'UT comunicava ai contribuenti che, per decidere il reclamo era necessaria la trasmissione della seguente documentazione (da far pervenire entro il 20.9.2021): · Documentazione a comprova degli immobili esteri posseduti (copia contratti d'acquisto, copia decisione di tassazione estera); · Dichiarazione della spettabile \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ relativamente al ruolo svolto da \_\_\_\_\_, all'eventuale detenzione delle azioni da parte dello stesso \_\_\_\_\_, e dei benefici finanziari dati dalla società a \_\_\_\_\_ (veicoli, ...), relativamente all'anno 2011 e successivi; · Dichiarazione della \_\_\_\_\_, indicante il titolo per cui è dato al signor \_\_\_\_\_ facoltà di usufruire delle automobili della società con targa estera; · Dettaglio dell'evoluzione del debito presso \_\_\_\_\_, copia schede contabili e movimentazione bancaria dettagliata a comprova; · Dettaglio dell'operazione immobiliare di \_\_\_\_\_ L'autorità fiscale anticipava a \_\_\_\_\_ che la decisione di tassazione avrebbe dovuto essere rivista a suo sfavore (reformatio in peius), in particolare mediante l'aggiunta di prestazioni valutabili in denaro per un importo di fr. 160'000.-. Al contribuente

veniva assegnato un termine fino al 20.9.2021 (poi prorogato sino a metà novembre 2021), per determinarsi in merito. b. Con e-mail dell'8.11.2021 \_\_\_\_\_, della \_\_\_\_\_, prendeva posizione in relazione alle richieste dell'UT. Indicava innanzitutto che \_\_\_\_\_ nel 2011, non possedeva immobili all'estero. In relazione alla richiesta inerente la \_\_\_\_\_, precisava che la stessa era una Anstalt di diritto del \_\_\_\_\_, le cui quote non erano mai state detenute dal reclamante. Occasionalmente i coniugi \_\_\_\_\_, in qualità di beneficiari della \_\_\_\_\_, avevano potuto godere dell'uso saltuario dei due appartamenti detenuti dalla società in \_\_\_\_\_, e meglio a \_\_\_\_\_ e a \_\_\_\_\_, per periodi di al massimo 2/3 settimane all'anno per oggetto immobiliare. Il reddito poteva essere quantificato al massimo in fr. 3'000.- / 4'500.- per l'appartamento sito a \_\_\_\_\_ e in fr. 1'600.- / 2'400.- per quello di \_\_\_\_\_. Il reddito stimato per l'uso dei veicoli aziendali poteva da parte sua essere stimato in fr. 9'600.- (fr. 100'000.- \* 0.8% al mese). I coniugi \_\_\_\_\_ potevano usare i veicoli aziendali poiché erano tra i beneficiari della \_\_\_\_\_. Per quanto concerneva l'evoluzione del debito presso \_\_\_\_\_, lo stesso era stato completamente restituito nel corso del 2012. Da ultimo, per quanto riguardava l'operazione immobiliare di \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) il contribuente avrebbe supportato, quale consulente e a titolo di amicizia, società (non sue né direttamente né indirettamente) operative nel progetto. c. Con e-mail dell'8.11.2021, l'UT rispondeva alla presa di posizione del contribuente, facendo presente che, in assenza di documenti, le asserzioni non erano sufficienti. Venivano pertanto richiesti i giustificativi relativi alla \_\_\_\_\_ ed in particolare una spiegazione in merito a che titolo il contribuente fosse beneficiario della stessa. Per quanto concerneva il debito con \_\_\_\_\_ SA, si chiedeva la produzione del dettaglio del rimborso. Anche per quanto atteneva all'operazione di \_\_\_\_\_ veniva richiesta maggiore documentazione. d. Con ulteriore corrispondenza telematica del 15.11.2021, \_\_\_\_\_ trasmetteva l'accordo quadro sottoscritto con \_\_\_\_\_, con il quale la società metteva a disposizione dei contribuenti gli appartamenti per un massimo di 4 settimane l'anno. Per quanto concerneva il debito contratto con la \_\_\_\_\_, riepilogava l'iter di restituzione dell'importo e allegava il bilancio societario del 2012, dal quale emergeva che lo stesso era stato completamente rimborsato. Da ultimo, per quanto concerneva l'operazione immobiliare di \_\_\_\_\_ indicava: L'operazione riguardava la realizzazione di una "boarding house" a \_\_\_\_\_ (...). Dalle informazioni in nostro possesso, l'operazione era in capo a \_\_\_\_\_, che operava tramite dei veicoli dedicati, ossia \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ (...) che hanno dato vita alla \_\_\_\_\_ (...). Il contribuente non ha fatto altro che condividere la propria esperienza con \_\_\_\_\_ (allora CEO della Banca), supportandolo per quanto possibile nell'affrontare le complessità di un progetto immobiliare. (...). E. Con decisione del 5.1.2022 l'UTPG modificava la decisione impugnata a svantaggio dei contribuenti, elevando il reddito imponibile a fr. 247'000.- (determinante per l'aliquota di fr. 275'500.-) per l'IC e a fr. 480'400.- per l'IFD e la sostanza imponibile a fr. 943'000.- (fr. 1'462'000.- l'importo determinante per l'aliquota). In particolare, gli altri redditi della sostanza mobiliare erano stabiliti in complessivi fr. 125'000.-, con la seguente motivazione: Con tempestivo reclamo il contribuente contestava l'imposizione di Fr. 38'195.90 derivante dalla riduzione del debito verso \_\_\_\_\_ quale reddito. Contestazione che è accolta come a domanda. Con richiesta di documenti del 27 agosto 2021 è stato comunicato al contribuente che la decisione di tassazione sarebbe stata rivista in suo sfavore aggiungendo PVD da parte della Spettabile \_\_\_\_\_ ed è stata chiesta documentazione che spiegasse i motivi per cui il signor \_\_\_\_\_ beneficiasse di tali prestazioni. Le risposte fornite non sono state

considerate sufficienti a spiegare tali prestazioni in maniera fiscalmente neutra e neanche chiare a sufficienza da valutare in maniera ineccepibile il valore delle prestazioni ricevute. [...] Appartamenti: L'utilizzo degli appartamenti è considerato ad esclusivo beneficio del \_\_\_\_\_, difatti egli può lasciare oggetti personali in tali appartamenti e gli stessi sono stati arredati anche con oggetti di pregio. Automobili: Non è stato fornito alcun documento a comprova e a spiegazione dell'utilizzo delle automobili da parti del \_\_\_\_\_, è però certo che nel 2011 la \_\_\_\_\_ ha acquistato per conto di \_\_\_\_\_ un \_\_\_\_\_ ed ha sostenuto tutti i costi di gestione. Una copia della decisione veniva trasmessa a \_\_\_\_\_. F. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, \_\_\_\_\_, rappresentato dalla \_\_\_\_\_, censura la decisione su reclamo IC/IFD 2011 per quanto concerne la prestazione valutabile in denaro da parte della società \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_), quantificata in fr. 125'000.- e relativa alla concessione di utilizzo di alcuni appartamenti ubicati in \_\_\_\_\_ nonché di alcuni veicoli. Il ricorrente riconosce dapprima che al 31.12.2011 era il titolare della \_\_\_\_\_. Nel merito della decisione avversata, lamenta che la prestazione valutabile in denaro relativa all'utilizzo dei veicoli e dei beni immobiliari di proprietà della società sia stata stabilita dall'autorità fiscale in fr. 125'000.-, senza che sia stata fornita tuttavia alcuna base di calcolo per la quantificazione della stessa. Per quanto concerne gli autoveicoli, la società avrebbe avuto, nel 2011 fra i propri attivi: · una \_\_\_\_\_ Cabrio del valore di acquisto (senza IVA) di fr. 195'718 e con un “ (...) corrispondente valore di reddito mensile (dato dall'utilizzo) pari a fr. 1'566.- (valore di reddito = 0.8% mensile del prezzo IVA esclusa)”; · una \_\_\_\_\_, del valore di acquisto (senza IVA) pari a CHF 129'182.- (...) e con un “ corrispondente valore di reddito mensile (dato dall'utilizzo) pari a CHF 1'033 ( valore di reddito = 0.8% mensile del prezzo IVA esclusa)”; · una \_\_\_\_\_, del valore di acquisto (senza IVA) pari a CHF 161'072 (...) “e con un corrispondente valore di reddito mensile (dato dall'utilizzo) pari a CHF 1'289.- ( valore di reddito = 0.8% mensile del prezzo IVA esclusa)”; Sempre per quanto concerne i citati veicoli, la \_\_\_\_\_ sarebbe stata venduta nel corso del 2011 mentre la \_\_\_\_\_ sarebbe stata acquistata dalla società il 3.8.2011. L'insorgente non mette in discussione la ripresa – nei redditi - dell'utilizzo a titolo gratuito delle autovetture in questione, ma ritiene che la prestazione valutabile in denaro complessiva massima per il 2011 debba essere stabilita in fr. 32'466.- (\_\_\_\_\_, fr. 18'789.-; \_\_\_\_\_ fr. 7'234.-; \_\_\_\_\_, fr. 6'443.-). Per quanto attiene invece alla prestazione valutabile in denaro inerente gli appartamenti ubicati in \_\_\_\_\_, quello di \_\_\_\_\_, già dal 2010, sarebbe stato regolarmente affittato ad € 1'750.- mensili (pari ad € 21'000.- annui). Tali importi sarebbero stati accreditati sul conto della società ed assoggettati a tassazione da parte della \_\_\_\_\_. Motivo per il quale il reddito relativo all'appartamento sito a \_\_\_\_\_ non potrebbe essere oggetto di ripresa nella partita fiscale dei contribuenti. Per quanto riguarda l'appartamento a \_\_\_\_\_, il ricorrente riconosce di aver utilizzato l'immobile nel corso dell'anno fiscale 2011, ma quantifica l'importo della prestazione valutabile in denaro in fr. 44'408.-, corrispondente al valore locativo. In totale il ricorrente riconosce esclusivamente l'imponibilità della somma di fr. 79'874.- a titolo di prestazione valutabile in denaro da parte della \_\_\_\_\_ (Autoveicoli: fr. 32'466.- + Immobili: fr. 44'408.-), importo che dovrebbe essere ridotto del 40% in applicazione degli art. 20 cpv. 1 bis LIFD e art. 19 cpv. 1 bis LT, per un totale complessivo fr. 46'124.-. Infine, per quanto concerne la sostanza imponibile, il ricorrente chiede che il valore della società \_\_\_\_\_ venga calcolato secondo le disposizioni della circolare n. 28. Non appena il bilancio 2011 della società sarà in suo possesso, si impegna ad inviarlo alla Camera di diritto tributario. G

. Nelle osservazioni del 10.2.2022, l'UT evidenzia che l'insorgente ha ammesso di detenere la società \_\_\_\_\_ solo in sede ricorsuale, mentre in precedenza lo aveva sempre negato, e gli rimprovera pertanto un comportamento contraddittorio ( venire contra factum proprium). L'autorità fiscale indica che, in seguito agli elementi emersi in sede di divorzio dei coniugi \_\_\_\_\_, è stata approfondita la situazione fiscale di \_\_\_\_\_, ciò che ha permesso di rilevare "svariate incongruenze". In assenza del bilancio e del conto economico per gli anni 2010 e 2011 della \_\_\_\_\_ non sarebbe possibile formulare delle osservazioni concrete circa la corretta quantificazione delle prestazioni valutabili in denaro e della sostanza imponibile. Tuttavia, visto quanto emerge nel gravame, in relazione alla "valorizzazione delle PVD", l'autorità fiscale rileva che bisognerebbe considerare l'effettivo costo inserito in contabilità, comprensivo dei costi di gestione. L'autorità contesta il calcolo effettuato dai contribuenti, indicando che lo 0.8% è unicamente applicabile per i dipendenti di una società, laddove il mezzo viene principalmente impiegato a scopo professionale e accessoriamente anche a titolo privato. Tale metodo di calcolo non sarebbe invece applicabile nel caso in cui l'automobile viene utilizzata esclusivamente per scopi privati. In relazione ai redditi legati agli immobili di proprietà della società, l'UT ritiene di non essere in possesso di documentazione sufficiente per poter confermare o meno le allegazioni ricorsuali; nondimeno ritiene corretta " (...) l'attribuzione totale dei costi presenti in società in capo al \_\_\_\_\_ al netto degli eventuali affitti comprovati ".

H. Il 18.4.2023 si è tenuta un'udienza, alla quale hanno partecipato \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_), in rappresentanza del contribuente, \_\_\_\_\_ (amministratore della \_\_\_\_\_) nonché \_\_\_\_\_ per l'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_. Dopo discussione i rappresentanti del ricorrente, si sono impegnati a raccogliere e presentare la seguente documentazione: - Una dichiarazione degli amministratori della Anstalt in merito agli obblighi di rendicontazione in vigore nel periodo fiscale 2011; - L'atto costitutivo della Anstalt; - I conti annuali (bilancio e conto economico), i più vicini al periodo fiscale; - La documentazione bancaria relativa ai conti della Anstalt, se possibile per il periodo fiscale 2011; - I contratti di acquisto e le informazioni in merito alle modalità di finanziamento degli immobili della Anstalt. La documentazione avrebbe dovuto essere prodotta entro il 30.6.2023. I. Con scritto del 28.7/2.8.2023, la \_\_\_\_\_ produce la documentazione richiesta e sottopone delle note integrative al ricorso. Sostiene dapprima che nel 2011 non vi era (e per correttezza d'informazione non vi sarebbe tuttora) alcun obbligo di tenuta della contabilità per le Anstalt che non esercitano un'attività commerciale e i cui statuti non prevedono questa possibilità. Per queste Anstalt sussisterebbe unicamente la necessità di allestire una rappresentazione del patrimonio al 31.12. Allega inoltre l'atto costitutivo, gli statuti e i Beistatuten, dai quali si evince che \_\_\_\_\_ non può perseguire scopi commerciali. Primo beneficiario della Anstalt è \_\_\_\_\_. Per la Anstalt non sarebbe mai stata allestita una contabilità commerciale, motivo per il quale viene allegata la "rappresentazione patrimoniale" effettuata per il 2011 e per il 2014. Per quanto concerne la richiesta di documentazione bancaria, \_\_\_\_\_ sarebbe stata titolare di conti presso \_\_\_\_\_. Ad inizio 2014, a seguito della chiusura di tutte le sedi svizzere della \_\_\_\_\_, le relazioni bancarie intestate alla Anstalt sarebbero state chiuse e riaperte presso la \_\_\_\_\_. Quest'istituto di credito avrebbe " (...) semplicemente aperto le nuove relazioni, riprendendo gli asset esistenti alla data di apertura dei nuovi conti. Purtroppo, a seguito della cessazione di tutte le attività bancarie dell'allora \_\_\_\_\_ in Svizzera non esiste, ad oggi, un'entità giuridica alla quale sia possibile richiedere la documentazione bancaria antecedente l'anno 2014 ". In relazione ai contratti di acquisto

immobiliari ed alle informazioni relative alle modalità di finanziamento degli immobili della Anstalt, l'appartamento di \_\_\_\_\_ sarebbe stato acquistato il 25.8.2004 mentre quello di \_\_\_\_\_ il 20.8.2009. Il finanziamento degli stessi sarebbe avvenuto tramite fondi propri e finanziamenti bancari presso la \_\_\_\_\_. In merito alla Anstalt, dalla consultazione delle norme contenute negli "Statuten" e "Beistatuten" risulterebbe evidente che \_\_\_\_\_ abbia mantenuto il "(...) totale controllo dei beni e del patrimonio e che ogni decisione di vitale importanza per la gestione dell'Anstalt dipendesse e tutt'ora dipenda esclusivamente da lui". Secondo il diritto interno del \_\_\_\_\_, l'Anstalt sarebbe una società giuridicamente indipendente ed organizzata, il cui scopo può essere economico ma non solo. Una recente sentenza del TF (n. 2C\_799/2021, consid. 4.4.2) avrebbe confermato il principio dell'indipendenza e l'approccio per trasparenza della persona giuridica. Il trattamento fiscale per trasparenza sarebbe sempre applicato quando il fondatore si è assicurato il potere di influenzare sia l'esistenza che l'attività della Anstalt. Secondo il ricorrente, la \_\_\_\_\_ non ha un capitale suddiviso in quote e non è pertanto possibile equipararla a nessuna forma giuridica societaria svizzera. \_\_\_\_\_ sarebbe il primo beneficiario di tutto il patrimonio della Anstalt, per il quale è stabilito che può liberamente disporre. La \_\_\_\_\_ dovrebbe essere parificata ad una fondazione ed essere fiscalmente trattata per trasparenza in capo al beneficiario. Motivo per il quale chiede di considerare la Anstalt neutra ai fini fiscali e quindi che i relativi beni e redditi siano imputati e tassati per trasparenza in capo \_\_\_\_\_. L. Con osservazioni 17/18.8.2023, l'UT di Lugano afferma di essere concorde nell' "(...) affermare che la \_\_\_\_\_ sia da considerare trasparente. Questo porta a stralciare la \_\_\_\_\_ valutata ma è necessario aggiungere i capitali e gli immobili all'estero con i relativi redditi". Diritto

### **E. 1.1**

Con la decisione impugnata l'autorità fiscale ha aggiunto ai redditi dichiarati dal contribuente fr. 125'000.- a titolo di "altri redditi della sostanza mobiliare", con riferimento della \_\_\_\_\_, una Anstalt con sede nel Liechtenstein. In particolare, si trattava dell'utilizzo esclusivo di due appartamenti e di due autovetture di lusso, messi a disposizione dei coniugi \_\_\_\_\_. L'UT indicava, nella decisione su reclamo che era certo "(...) che nel 2011 la \_\_\_\_\_ ha acquisito per conto di \_\_\_\_\_ un \_\_\_\_\_ ed ha sostenuto tutti i costi di gestione".

### **E. 1.2**

In sede ricorsuale e a seguito dell'udienza tenutasi alla Camera di diritto tributario, il ricorrente ha chiarito per la prima volta alle autorità fiscali di essere l'unico beneficiario della Anstalt. Ha chiesto di considerare la \_\_\_\_\_ neutra ai fini fiscali e quindi che i relativi beni e redditi fossero imputati e tassati per trasparenza in capo RI 1.

### **E. 2.1**

Gli articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT prevedono, con riferimento all'imposta sull'utile delle persone giuridiche, che 1 Costituiscono utile netto imponibile: a. il saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente; b. tutti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo del conto profitti e perdite e non destinati alla copertura di spese riconosciute dall'uso commerciale, in particolare: - ...[omissis]... - le distribuzioni palesi o dissimulate di utili e le prestazioni a terzi non giustificate dall'uso commerciale. Quanto all'imposizione delle persone fisiche, gli articoli 19 cpv. 1 LT e 20 cpv. 1 LIFD indicano che 1 Sono imponibili i redditi da sostanza mobiliare, segnatamente: [...] c. i dividendi, le

quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure le prestazioni valutabili in denaro provenienti da partecipazioni di qualsiasi genere (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale, ecc.).

### **E. 2.2**

Secondo la giurisprudenza, vi è distribuzione dissimulata di utili quando sono adempiute cumulativamente le quattro condizioni seguenti: 1) la società fa una prestazione senza ottenere una controprestazione corrispondente; 2) tale prestazione è concessa ad un azionista o ad una persona vicina; 3) tale prestazione non sarebbe stata concessa ad un terzo alle stesse condizioni; 4) la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione è tanto palese che gli organi della società avrebbero potuto rendersi conto del vantaggio che concedevano (DTF 131 II 593 consid. 5; 119 Ib 116 consid. 2; 115 Ib 238; sentenza TF 2C\_984/2019 del 3.3.2021 consid. 6.1.).

### **E. 2.3**

Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utili (DTF 131 II 593 consid. 5.1), valgono anche le rinunce a determinati proventi in favore dell'azionista o di una persona a lui vicina, con una corrispondente riduzione, presso la società, dell'utile esposto nel conto economico. Questa forma di prestazione valutabile in denaro viene definita con la nozione di prelevamento anticipato dell'utile (Gewinnvorwegnahme ; cfr. Bernardoni/Bortolotto , La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese, Mendrisio 2010, p. 432). Essa sussiste per l'appunto quando la società non rivendica alcun diritto su introiti di sua competenza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista, rispettivamente quando quest'ultimo non fornisce la controprestazione che la società esigerebbe da un terzo (sentenza del Tribunale federale 2A.204/2006 del 22 giugno 2007, consid. 6; sentenza 2A.263/2003 del 19 novembre 2003, in: ASA 74 pag. 660, consid. 2.2; sentenza 2A.602/2002 del 23 luglio 2003, consid. 2, con riferimenti).

### **E. 3.1**

Nel caso in esame, nella decisione impugnata l'UT ha riconosciuto l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro proveniente da una Anstalt di diritto del Liechtenstein. Ora, l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro presuppone – quale condizione – l'esistenza di una società ( Danon , in: Noël/ Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 172 ad art. 57-58). Si tratta in primo luogo di comprendere come qualificare, secondo il diritto svizzero, l'Anstalt costituita nel Liechtenstein.

### **E. 3.2**

Secondo l'art. 49 cpv. 3 LIFD, le persone giuridiche straniere, nonché le società commerciali e le altre comunità di persone straniere senza personalità giuridica imponibili giusta l'articolo 11, sono assimilate alle persone giuridiche svizzere con le quali esse, per la loro natura giuridica o la loro forma effettiva, hanno maggior affinità (per l'imposta cantonale, cfr. l'art. 2 cpv. 2 LAID e l'art. 59 LT).

### **E. 3.3**

L'art. 49 cpv. 3 LIFD prevede due criteri di assimilazione: quello della forma giuridica e quello della struttura effettiva. Il criterio della forma giuridica rinvia alle caratteristiche formali tipiche dell'entità estera. Il criterio della struttura effettiva rinvia alle caratteristiche

fattuali dell'entità estera. Si tratta pertanto di esaminare l'attività effettiva svolta dalla società in questione. Per poter mettere concretamente in atto le regole di comparazione di cui all'art. 49 cpv. 3 LIFD il Tribunale federale, seguendo la dottrina maggioritaria, distingue a seconda del caso che l'entità straniera sia o meno dotata di personalità giuridica. Per le persone giuridiche straniere deve essere privilegiato il criterio della forma giuridica: in effetti i Giudici di Mon Repos hanno ritenuto come sia logico applicare prioritariamente il criterio della forma giuridica in presenza di un'entità straniera che dispone di personalità giuridica, soprattutto quando la forma giuridica di questa entità straniera permette di poterla paragonare facilmente ad una persona giuridica svizzera (ad esempio nel caso di una società anonima). In assenza di personalità giuridica, secondo l'Alta Corte il criterio della struttura effettiva sembra a priori il migliore per poter determinare a quale tipo di persona giuridica svizzera un'entità straniera senza personalità giuridica possa assomigliare maggiormente. Ad ogni modo, il Tribunale federale precisa che tale approccio non dev'essere compreso in maniera rigida. Bisogna tenere in considerazione che scopo dell'art. 49 cpv. 3 LIFD è quello di trovare la persona giuridica svizzera con la quale l'entità straniera presenta "maggior affinità". Quindi, in presenza di un'entità straniera dotata di personalità giuridica, bisogna prioritariamente applicare il criterio della forma giuridica. Tuttavia, bisogna verificare se il criterio della struttura effettiva potrebbe comportare un risultato diverso. In caso di divergenza chiara, conviene scegliere, in ogni caso, la soluzione che permette di paragonare l'entità straniera in questione con la persona giuridica svizzera alla quale si avvicina maggiormente (sentenza TF 2C\_564/2017 del 4.4.2017, consid. 5.4. e riferimenti dottrinali ivi citati v. in particolare anche Locher, Kommentar zum DBG, vol. II, Basilea 2004, n. 22 e segg. ad art. 49 LIFD).

#### **E. 4.1**

Nel caso che qui ci occupa, l'autorità fiscale ha equiparato \_\_\_\_\_ – anche se per atti concludenti – ad una persona giuridica (senza specificarne la forma esatta).

#### **E. 4.2**

In linea di principio, una persona giuridica si distingue da una persona fisica, in considerazione della sua capacità giuridica, e costituisce un soggetto giuridico ed un contribuente distinto. L'indipendenza giuridica delle persone giuridiche rispetto alle persone fisiche che le detengono economicamente è solo eccezionalmente sopraffatta dal ricorso alla teoria della trasparenza. Quest'ultima presuppone che vi sia identità degli interessi economici fra la persona giuridica e la persona fisica che sta dietro la prima e, in particolare, che l'indipendenza giuridica della persona giuridica serva ad aggirare delle norme legali o a violare diritti di terzi; si verifica cioè un'utilizzazione abusiva della persona giuridica da parte della persona fisica che la controlla (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 25 settembre 2009 n. 2C\_274/2008, in DTF 136 I 49 = ASA 78 p. 676 = RDAF 2010 II p. 36, consid. 5.4 e riferimenti). Nell'ambito fiscale, l'imposizione per trasparenza è ammessa solo se la forma giuridica cui ha fatto ricorso il contribuente è insolita, inadeguata o anomala, se è stata scelta solo allo scopo di eludere l'imposizione e se condurrebbe effettivamente ad un risparmio d'imposta. In altri termini, occorre che ci si trovi in presenza di un caso di elusione fiscale (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 27 luglio 2011 n. 2C\_724/2010 consid. 7.4.1 e riferimenti; vedi anche sentenza TF 2C\_722/2017 del 13.12.2017 consid. 7.1.). In questo contesto, sempre secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la massima circospezione si impone ogniqualvolta compaiano stabilimenti situati in Stati le cui norme giuridiche favoriscono la domiciliazione fittizia,

come è il caso del Liechtenstein e di Panama. In effetti, per il fatto che simili società non sono obbligate ad esercitare un'attività nello Stato della loro sede, possono stabilire quest'ultima senza alcun rapporto con la realtà e, grazie all'anonimato di cui godono, sono in grado di consentire ai loro aventi diritto di garantire l'indipendenza giuridica di determinati elementi del loro patrimonio e di determinati affari (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 30 gennaio 2006 n. 2P.92/2005 consid. 8.1 e riferimenti).

#### **E. 4.3.1**

Copiosa è la giurisprudenza del Tribunale federale in merito alla questione del trattamento fiscale delle Anstalt costituite nel \_\_\_\_\_.

#### **E. 4.3.2**

Nella sentenza 2C\_564/2017 del 4.4.2019 i togati dell'Alta Corte si sono in particolare soffermati sulla questione se una Anstalt del Liechtenstein fosse più simile ad una società anonima oppure ad una fondazione, concludendo nel caso di specie per la seconda ipotesi (consid. 5.7.). Ad ogni modo il Tribunale federale si è poi chiesto (consid. 5.10) se la personalità giuridica della ricorrente potesse, effettivamente, essere riconosciuta. In più sentenze ciò è stato messo in discussione, trattandosi di una " Anstalt " di diritto del Liechtenstein. L'Alta Corte svizzera, già in decisioni precedenti, si era rifiutata di riconoscere fiscalmente la personalità di tali entità, poiché esse rimanevano sotto il controllo del fondatore ed erano state costituite al fine di eludere gli obblighi fiscali di quest'ultimo. Inoltre, siccome il diritto del \_\_\_\_\_ prevede che il fondatore di una Anstalt possa, in linea di principio, cambiare gli statuti e lo scopo, ci si potrebbe anche domandare in quale misura una Anstalt non debba sottostare ad un trattamento comparabile a quello riservato al trust revocabile, i cui beni restano attribuiti al settlor, in mancanza di uno spossessamento definitivo.

#### **E. 4.3.3**

In una recente sentenza del TF, peraltro citata dallo stesso contribuente (n. 2C\_799/2021 del 9.5.2022, consid 4.4.2), viene ribadito che la forma giuridica della Anstalt di diritto del \_\_\_\_\_ non è conosciuta in diritto svizzero. Allorquando il fondatore mantiene l'influenza in relazione all'esistenza ed all'attività della Anstalt e di conseguenza l' Anstalt non è vincolata alla sua volontà originaria stabilita dal regolamento, ma è soggetta alla sua volontà attuale ( Anstalt controllata), può essere trattata in modo trasparente dal punto di vista fiscale e può verificarsi un'imposizione del fondatore.

#### **E. 5.1**

Tornando al caso che qui ci occupa, dopo l'udienza svoltasi dinanzi alla CDT, con scritto del 28.7/2.8.2023, \_\_\_\_\_ ha presentato una serie di nuovi documenti. Per quanto concerne la Anstalt di diritto del \_\_\_\_\_ ha in particolare prodotto l'atto costitutivo della \_\_\_\_\_, gli Statuti ed i Beistatuten . Il ricorrente ammette di essere primo beneficiario della Anstalt , che la stessa è una Anstalt controllata e di conseguenza ne chiede l'imposizione per trasparenza.

#### **E. 5.2.1**

Ora, dalla disamina degli Statuti della \_\_\_\_\_ infine prodotti dal ricorrente, si constata che il capitale della Anstalt non è stato suddiviso in quote. All'articolo 7 degli Statuti viene indicato che l'organo supremo della Anstalt è il fondatore, a cui spettano innumerevoli competenze, tra le quali quelle di nominare o di revocare uno o più successori legali, di

nominare e revocare i destinatari e di determinare la portata dei loro diritti, di sciogliere la Anstalt e di determinare l'eccedenza di liquidazione. Al fondatore o al suo successore, spetta pure la prerogativa di modificare o integrare lo Statuto in qualsiasi momento da leggi o regolamenti. Le delibere del fondatore o del suo successore legale devono riportare luogo e data ed essere depositate presso l'Ufficio del Registro Pubblico di Vaduz (FL). La firma del fondatore o del successore legale deve essere autenticata (art. 14).

### **E. 5.2.2**

Dalla lettura dei Beistatuten risulta chiaramente che il beneficiario della Anstalt è "\_\_\_\_\_, geb. 09.07.1967, via \_\_\_\_\_, (...) \_\_\_\_\_". Viene inoltre indicato: "Diese Begünstigung gilt während der Lebenszeit des/der genannten Erstbegünstigten und umfasst insbesondere das freie Verfügungsrecht über das ganze Vermögen unter Erhaltung des eingetragenen Anstaltskapitals und jegliche Einkünfte der Anstalt nach Abzug aller Kosten und Steuern". Seconda beneficiaria della Anstalt, in caso di decesso del primo beneficiario, è stata designata \_\_\_\_\_, (...) \_\_\_\_\_.

### **E. 5.3**

Ora, dalla disamina degli statuti della Anstalt appare chiaro che il fondatore ha di fatto mantenuto il controllo sulla stessa ed il possesso dei beni come anche dei ricavi. Nelle proprie osservazioni integrative, è lo stesso \_\_\_\_\_ che chiede l'imposizione per trasparenza della sostanza e dei redditi della Anstalt nella sua partita fiscale per il 2011. Ne consegue che il patrimonio e i redditi della Anstalt devono essere attribuiti fiscalmente all'insorgente.

### **E. 6.1**

Per quanto attiene alla commisurazione degli elementi imponibili, il contribuente chiede che i redditi e i beni della Anstalt siano computati conformemente a quanto da lui presentato, dopo l'udienza del 18 aprile 2023 (allegato 6 dello scritto del 28.7.2023). Dalla disamina del bilancio 2011 della Anstalt si evincono i vari attivi, composti da conti, autovetture ed immobili. Il ricorrente presenta anche della documentazione bancaria (della \_\_\_\_\_). Tuttavia gli allegati si riferiscono alla situazione degli attivi al 31.12.2014. Lo stesso dicasi per l'ulteriore documentazione bancaria allegata, cioè l'estratto patrimoniale al 31.12.2014 della \_\_\_\_\_. Al 31.12.2011, secondo i dati di bilancio, il contribuente non aveva ancora degli averi presso tale istituto di credito. D'altra parte, la documentazione bancaria presentata non è qualificabile come attestazioni bancarie valide ai fini fiscali (cfr. sentenza del TF 2C\_1087/2016 del 31.3.2017 consid. 4.3.). Nell'allegato 6, il contribuente determina la sostanza ed i redditi per il periodo fiscale 2011 in base alla situazione dei beni e dei redditi della Anstalt (comunque non completi) al 31.12.2014. Ora, in una simile situazione, sarebbe contrario al principio di periodicità accertare i redditi e la sostanza della Anstalt sulla base di dati riferiti a fine 2014, come pretenderebbe il contribuente, secondo cui gli averi prima depositati presso la \_\_\_\_\_ sarebbero stati trasferiti presso la \_\_\_\_\_ ad inizio 2014 e non sarebbe più possibile risalire all'ammontare dei conti al 31.12.2011. Tuttavia non spiega per quale ragione presenti anche la documentazione bancaria relativa alla \_\_\_\_\_ unicamente al 31.12.2014.

### **E. 6.2**

Vista la situazione e per garantire anche a \_\_\_\_\_ il diritto di essere sentita (nel 2011 i contribuenti erano coniugati), occorre rinviare gli atti all'Ufficio di tassazione, affinché proceda in prima battuta - con la collaborazione del contribuente - ad una determinazione

affidabile del reddito e della sostanza imponibili complessivi per il 2011 (compresi naturalmente quelli della Anstalt \_\_\_\_\_). A tal proposito, il contribuente non ha dato alcuna spiegazione circa le modalità di finanziamento degli immobili appartenenti formalmente alla Anstalt . Per stabilire l'entità della sostanza occorre altresì valutare il valore dei veicoli di lusso intestati alla Anstalt al 31.12.2011 (con richiesta di produzione dei relativi contratti di acquisto) nonché le relative modalità di finanziamento, ritenuto come uno di essi sia stato acquistato proprio nel 2011. Si ricorda che, in una simile situazione, l'autorità fiscale è autorizzata, in mancanza di riscontro oggettivo sugli elementi imponibili, a procedere con una tassazione d'ufficio parziale, compresa la possibilità di operare una ulteriore reformatio in pejus.

#### **E. 7**

La decisione impugnata è annullata. Dopo aver interpellato i contribuenti in merito alla loro situazione fiscale per il 2011, l'UT stabilirà nuovamente gli elementi imponibili, prendendo in considerazione i redditi ed i beni di proprietà della \_\_\_\_\_. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico del ricorrente in applicazione dell'art. 231 cpv. 3 LT. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione del 5 gennaio 2022 è annullata e gli atti sono rinviati all'RS 1 per una nuova decisione, dopo gli ulteriori accertamenti necessari. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 1'500 .– sono a carico del ricorrente. 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.