

TI_GERICHTE 80.2022.74 vom 23. Februar 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-02-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.74

FR: TI_GERICHTE 80.2022.74 du 23 février 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.74 del 23 febbraio 2022

Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: utile in capitale proveniente dalla vendita di una partecipazione, contratto con diritto del venditore di riacquistare le azioni, non condizione risolutiva, realizzazione del reddito

Erwägungen

E. 1

(deceduto il 20 febbraio 2019 e ora rappresentato dalla RI 1) e la moglie RI

E. 2

Cost. le parti hanno diritto di essere sentite. Per costante giurisprudenza, dal diritto di essere sentito deve in particolare essere dedotto il diritto per l'interessato di esprimersi prima dell'assunzione di una decisione sfavorevole nei suoi confronti, quello di fornire prove circa i fatti suscettibili di influire sul provvedimento, quello di poter prendere visione dell'incarto, quello di partecipare all'assunzione delle prove, di prendere conoscenza e di determinarsi in proposito (DTF 129 I 429 consid. 3, 126 I 7 consid. 2b, 124 II 132 consid. 2b e rinvii). L'art. 29 cpv. 2 Cost. offre, a titolo subsidiario, una garanzia minima, mentre la portata di tale diritto è determinata in primo luogo dalle norme cantonali di procedura (DTF 126 I 15 consid. 2a, 125 I 257 consid. 3; sentenza TF 2P.185/2006 del 27 novembre 2006 consid. 4.1).

E. 2.1

I ricorrenti lamentano la violazione del diritto di essere sentiti, sia perché non sarebbero stati informati prima dell'emissione della decisione di tassazione sia perché non sarebbero stati convocati dall'RS 1 nell'ambito della procedura di reclamo. Ritengono poi che l'autorità di tassazione abbia violato il principio della buona fede.

E. 2.2.1

Ai sensi dell'art. 29 cpv.

E. 2.2.2

Nel caso di specie, da quel che si evince dall'incarto a disposizione dell'autorità giudicante, i ricorrenti e il loro rappresentante, avv. RA 1, sono stati più volte convocati per discutere diversi aspetti delle problematiche fiscali presentatesi sull'arco di più periodi fiscali. Soprattutto per quanto riguarda la determinazione della natura commerciale delle azioni della _____ SA ■ contestata anche per il periodo fiscale qui litigioso ■ la procedura si è conclusa con una decisione del 17 marzo 2021, dopo una sentenza di rinvio della Camera di diritto tributario (sentenza _____ del _____) e la successiva verifica da parte dell'Ispettorato fiscale, cui hanno potuto partecipare (richiesta il 31 luglio 2019;

rapporto del 12 febbraio 2021 che copriva i periodi fiscali 2009, 2011-2016). Nel periodo che va dalla presentazione della Dichiarazione d'imposta 2014, il 13 aprile 2016, alla decisione di tassazione impugnata, datata 23 febbraio 2022, i ricorrenti hanno avuto modo più volte di incontrare l'autorità fiscale e di far valere le proprie ragioni. Se i contribuenti non sono più stati convocati prima dell'emissione della decisione di tassazione IFD 2014, notificata il 15 aprile 2021, l'autorità di tassazione avrà considerato sufficiente la documentazione prodotta sia con la Dichiarazione d'imposta 2014 sia nelle differenti procedure ancora aperte per gli anni pregressi. Comunque sia, i ricorrenti non hanno subito alcun pregiudizio avendo potuto presentare tempestivo ed articolato reclamo contro la summenzionata decisione.

E. 2.3.1

I ricorrenti lamentano altresì di non essere stati convocati dall'autorità di tassazione prima dell'emissione della decisione impugnata.

E. 2.3.2

A tal proposito, va ricordato che gli articoli 208 cpv. 1 LT e 135 cpv. 1 LIFD – citati dallo stesso rappresentante ■ stabiliscono che, nella procedura di reclamo contro una decisione di tassazione ordinaria, l'autorità di tassazione prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta e che essa può determinare nuovamente tutti gli elementi imponibili e, sentito il contribuente, modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo. Né la legge tributaria cantonale né la legge federale sull'imposta federale diretta attribuiscono dunque al contribuente il diritto di essere convocato e sentito personalmente prima di una decisione su reclamo. Né una simile garanzia discende dall'art. 29 cpv. 2 Cost., poiché secondo il Tribunale federale la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito in un procedimento amministrativo non implica il diritto di essere sentito oralmente (DTF 122 I 464 consid. 4c e giurisprudenza citata). Come ha ricordato il Tribunale federale, ciò vale in modo particolare nell'ambito di procedimenti di massa, estesi alla totalità dei cittadini, come le procedure di tassazione per le imposte dirette (cfr. pure l'art. 126 cpv. 2 LIFD secondo cui [solo] l'autorità di tassazione può esigere che siano fornite informazioni anche oralmente; sentenza TF n. 2A.438/2006 del 14 dicembre 2006 consid. 3.2).

E. 2.3.3

Il fatto che, nella procedura di reclamo, i ricorrenti non siano stati convocati dall'autorità di tassazione non è dunque censurabile. D'altra parte, essi hanno chiesto di essere convocati in udienza davanti alla Camera di diritto tributario, che dispone di pieno potere cognitivo (art. 228 LT; 142 cpv. 4 LIFD). Se anche vi fosse stata una violazione del loro diritto di essere sentiti nella procedura di reclamo, il vizio sarebbe stato sanato nella procedura di ricorso.

E. 2.4.1

I ricorrenti lamentano inoltre la violazione del principio dell'affidamento perché l'autorità di tassazione, nella motivazione della decisione dopo reclamo IFD 2009, scriveva che “ il 21 febbraio 2020 si teneva un'audizione presso l'UT, volta anche a spiegare [...] l'esito della mancata vendita a _____ AG del 2014 ”, per poi considerare la vendita come avvenuta ed imporre il ricavo.

E. 2.4.2

Il principio della buona fede, che scaturisce direttamente dall'art. 9 Cost. e che vale per l'insieme dell'attività dello Stato, tutela il cittadino nel legittimo affidamento indotto dalle

rassicurazioni ricevute dalle autorità, se ha conformato la sua condotta a delle decisioni, delle dichiarazioni o un comportamento determinato dell'amministrazione (cfr. p. es. DTF 131 II 627 consid. 6.1). Secondo la giurisprudenza, un'informazione o una decisione errata dell'amministrazione può vincolare quest'ultima, obbligandola a concedere all'amministrato un vantaggio in contrasto con la normativa in vigore, alle seguenti condizioni: · che l'autorità abbia fornito un'informazione senza riserva; · che l'informazione si riferisca ad una situazione concreta, che concerne persone determinate; · che l'ufficio, che ha fornito l'informazione, fosse competente per farlo o che il cittadino avesse fondati motivi per ritenere che lo fosse; · che l'amministrato non abbia potuto rendersi conto immediatamente dell'inesattezza dell'informazione ricevuta; · che, confidando nelle informazioni ricevute, l'amministrato abbia adottato disposizioni che non potrebbe revocare senza subire pregiudizio; · che il diritto applicabile non sia cambiato dal momento in cui l'informazione è stata rilasciata; · che l'interesse alla corretta applicazione del diritto oggettivo non oltrepassi quello alla tutela dell'affidamento (sentenza TF n. 2C_486/2014 e n. 2C_487/2014 del 18 luglio 2016 consid. 2.2 e giurisprudenza citata). In considerazione del rilievo che ha il principio di legalità nel diritto tributario, il principio della buona fede ha tuttavia un'influenza limitata, soprattutto se entra in conflitto con il principio di legalità (DTF 131 II 627 consid. 6.1 con riferimenti).

E. 2.4.3

Come già anticipato, i ricorrenti fondano le argomentazioni relative alla violazione del principio dell'affidamento sul fatto che, l'RS 1 avrebbe scritto nelle motivazioni della decisione su reclamo IFD 2009 ■ notificata il 17 marzo 2021 ■ che la vendita di una parte della partecipazione in _____ SA a _____ AG ■ avvenuta nel 2014 ■ sarebbe "mancata". Secondo il rappresentante, tale affermazione rappresenterebbe una assicurazione da parte dell'RS 1 circa il trattamento fiscale che sarebbe stato riservato ■ nel periodo fiscale 2014 – al ricavo proveniente dalla vendita delle 1'441 azioni di _____ SA: dato che la vendita era "mancata", allora non è possibile che si sia realizzato un utile, per di più imponibile. Va ricordato che la decisione in questione faceva seguito alla sentenza del 28 aprile 2017, con la quale la Camera di diritto tributario aveva annullato la decisione su reclamo concernente l'imposta federale diretta 2009 ed aveva rinviato gli atti all'UT, affinché si pronunciasse nuovamente sulla qualifica della partecipazione in _____ SA quale sostanza privata o commerciale del contribuente, dopo ulteriori accertamenti. Come si evince dalla stessa decisione del 17 marzo 2021, in seguito alla sentenza citata l'autorità di tassazione aveva rivolto ai contribuenti una richiesta di documentazione il 28 ottobre 2019. Il 27 novembre 2019 il rappresentante dei reclamanti aveva inviato la documentazione richiesta, non mancando di manifestare stupore per il fatto che era stata richiesta "ulteriore documentazione in relazione al reddito netto conseguito dal già contribuente dalla sua attività lucrativa indipendente quantomeno per i periodi fiscali dal 2009 al 2013 (compresi), atteso che tali redditi netti sono già stati definitivamente accertati dall'autorità di tassazione". Sottolineato in tal modo che le decisioni di tassazione per i periodi indicati erano passate in giudicato, il legale concludeva che "i reclami pendenti vertono... unicamente sulla qualificazione – sostanza privata o sostanza aziendale – della partecipazione in _____ SA". Ora, al rappresentante dei contribuenti doveva essere ben chiaro, poiché aveva attirato l'attenzione dei funzionari fiscali su questo aspetto, che la decisione che sarebbe stata adottata in seguito al rinvio degli atti da parte della Camera di diritto tributario si sarebbe limitata a pronunciarsi sulla qualificazione della partecipazione in _____ SA, ai fini della tassazione dell'imposta federale diretta 2009. In nessun

caso la decisione avrebbe potuto esprimersi sul trattamento fiscale della cessione delle azioni intervenuta nel 2014. Infatti, la decisione del 17 marzo 2021 si riferisce solo alla questione della natura commerciale o privata delle azioni.

E. 2.4.4

Ne consegue che non sono in alcun modo adempiuti i presupposti per ritenere che, con la frase cui si riferiscono i ricorrenti, l'autorità fiscale abbia inteso assicurare loro che non avrebbe ritenuto imponente l'utile in capitale conseguito con la cessione delle azioni intervenuta nel 2014. La procedura, che sarebbe sfociata nella decisione del 17 marzo 2021, non concerneva assolutamente gli effetti fiscali della vendita in questione. D'altra parte, anche volendo ammettere che l'UT si sia pronunciato sul trattamento fiscale della cessione della partecipazione avvenuta nel 2014, vi sarebbe pur sempre un presupposto per la tutela dell'affidamento che non è adempiuto. Non si vede infatti quali siano le disposizioni, adottate confidando nelle informazioni ricevute, che il contribuente non potrebbe revocare senza subire pregiudizio. La cessione litigiosa risaliva infatti al 2014, mentre la pretesa assicurazione vincolante sarebbe stata fornita solo nel 2021.

E. 2.5

Essendo la decisione impugnata formalmente valida, la Camera di diritto tributario entra dunque nel merito del ricorso. II. Effetti del contratto di compravendita della partecipazione minoritaria in _____ SA

E. 3.1

I ricorrenti mettono in dubbio gli effetti del primo contratto di vendita delle azioni _____ SA alla _____ AG (Minority Share Purchase Agreement ; mSPA). A loro dire, la vendita della prima parte delle azioni di _____ SA non si sarebbe mai perfezionata e, di conseguenza, i ricorrenti non avrebbero realizzato alcun utile. Per l'RS 1, invece, la vendita si sarebbe validamente conclusa e l'utile che ne deriva, accertato in fr. 750'761.■, dovrebbe essere imposto, anche se parzialmente, trattandosi della vendita di sostanza commerciale.

E. 3.2

Con il contratto in questione, RI 1 ha venduto l'1,92% del capitale azionario della _____ SA (1'441 azioni) alla _____ AG. Insieme agli altri azionisti, la quota ceduta corrispondeva complessivamente al 9,8% del capitale (in totale: 7'350 azioni). Il contratto Minority Share Purchase Agreement (mSPA), sottoscritto il 9 aprile 2014, stabiliva la vendita della partecipazione minoritaria al prezzo di fr. 3'830'000.- (fr. 521.■ per azione). L'esecuzione del contratto di compravendita (Closing) ha avuto luogo il 22 aprile 2014 a _____: le azioni sono state trasferite all'acquirente e il prezzo è stato pagato alla venditrice. Il contratto prevedeva una “ call option of the Sellers ” – il cui esercizio poteva essere differito oppure immediato (v. mSPA, n. 6.1.1. e n. 6.1.2.) ■ per cui tra il primo e il terzo anno dal Closing , i venditori avrebbero avuto il diritto di riacquistare le azioni; in caso di utili, al prezzo di vendita maggiorato del 75% del risultato positivo oppure, in caso di perdita, al prezzo di vendita diminuito della perdita e del 9.8% di ogni perdita tra la data di chiusura e l'esercizio della call option . In particolare, se tra il Closing e il terzo anno dal Closing , la FINMA non avesse concesso la sua autorizzazione alla _____ AG, i venditori avrebbero potuto far valere la “ call option of the Sellers ” immediatamente e richiedere alla _____ AG il trasferimento delle azioni, ripagando il “ call exercise price ” (v. mSPA, 6.1.2. e 6.2.). Il 28 novembre 2014, le parti – intenzionate

a compravendere l'intero pacchetto azionario della _____ SA – concludevano un altro contratto, il Majority SPA (MSPA), relativo alle restanti azioni (90.2%). Alle parti era conferito il diritto di recedere dal contratto, entro un determinato termine, in caso di inadempimento di determinate condizioni, fra le quali il consenso scritto della FINMA alla transazione stessa. Entro il termine pattuito del 15 dicembre 2015, la FINMA non ha rilasciato il consenso. L'8 febbraio 2016 l'acquirente della quota maggioritaria ha comunicato di recedere dal contratto. Il 27 aprile 2017, poi, i venditori hanno esercitato la call option prevista dal MSPA ed hanno riacquisito la partecipazione minoritaria al prezzo fissato dal lodo arbitrale di fr. 553'785.■ (fr. 384.■ per azione).

E. 4.1

L'imposizione del reddito presuppone la sua realizzazione. Tale condizione essenziale costituisce il fatto generatore dell'imposizione del reddito. Il principio di realizzazione non risulta esplicitamente dalla legge, ma è stato ricavato dalla giurisprudenza mediante la sua interpretazione. La realizzazione determina in effetti il momento in cui il vantaggio economico entra nella sfera fiscale del contribuente. Fintantoché il vantaggio economico non è realizzato, vi è solo un'aspettativa, non (ancora) imponibile. Secondo la giurisprudenza, un reddito è realizzato quando il contribuente riceve una prestazione oppure acquista una pretesa ferma sulla quale ha effettivamente un potere di disporre. In generale, l'acquisizione di una pretesa si considera già un reddito, purché la sua esecuzione non appaia incerta. Si applica in tal caso il principio di competenza ("Soll-Methode"). Solo se l'adempimento appare fin da subito poco probabile, ci si basa sul momento in cui la prestazione viene effettivamente percepita. Si applica in tal caso il principio di cassa ("Ist-Methode") (sentenza TF n. 2C_1035/2020 del 12 novembre 2021 consid. 5.1 e giurisprudenza citata).

E. 4.2

Per stabilire quando si considera realizzato un utile in capitale, ci si basa sul momento in cui il venditore ha eseguito la prestazione contrattualmente promessa e ha quindi acquisito una pretesa ferma al pagamento del prezzo da parte dell'acquirente. Perché il reddito si consideri acquisito basta pertanto che la pretesa alla controprestazione sia nata e non anche che sia stata adempiuta. L'adempimento diventa determinante solo se appare incerto, come nel caso di crediti condizionati o di semplici aspettative. Anche un semplice pagamento rateale del prezzo d'acquisto è irrilevante (sentenza TF n. 2A.157/2003 del 18 dicembre 2003 consid. 2.2, con riferimenti a dottrina e giurisprudenza).

E. 4.3.1

Un'eccezione è prevista se l'adempimento del contratto è sottoposto a una condizione sospensiva (art. 151 ss. CO). Per il Codice delle obbligazioni, un contratto si ritiene condizionale, quando la sua obbligatorietà si faccia dipendere da un avvenimento incerto (condizione sospensiva, art. 151 cpv. 1 CO). Esso diventa efficace al momento in cui la condizione si verifica, a meno che i contraenti non abbiano manifestato una diversa intenzione (art. 151 cpv. 2 CO). La pretesa si considera in tal caso realizzata solo quando la condizione sospensiva si è verificata. Occorre tuttavia che l'esecuzione sia effettivamente incerta. Non vi è alcuna incertezza se il verificarsi della condizione sospensiva costituisce una mera formalità. La conclusione di un contratto obbligatorio sottoposto a condizione sospensiva fa sorgere dunque in linea di principio solo un'aspettativa. Si pensi per esempio alle partecipazioni di collaboratore con clausola di vesting (art. 17 a LIFD e art. 3

dell'Ordinanza del 27 giugno 2012 sugli obblighi di attestazione per le partecipazioni di collaboratore [OParC; RS 642.115.325.1]) o al contratto di mediazione (art. 413 cpv. 1 CO). Allo stesso modo, la sostanza non è imponibile finché la condizione non si è verificata (sentenza TF 2C_705/2017 del 10 agosto 2018 consid. 2.2.2, in StE 2018 B 72.11 n. 25, con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

E. 4.3.2

Diverso il caso del contratto, la cui risoluzione si faccia dipendere dal verificarsi di una condizione (condizione risolutiva). Esso diventa inefficace dal momento in cui la condizione si verifica (art. 154 cpv. 1 CO) e, di regola, non ha un effetto retroattivo (art. 154 cpv. 2 CO). Se il contratto è sottoposto a condizione risolutiva, il reddito si considera acquisito già nel momento dell'acquisto, a meno che la condizione risolutiva non si verifichi immediatamente (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, 4 a ed., Zurigo 2023, n. 31 ad art. 41 LIFD, p. 834, con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

E. 5.1

Per i ricorrenti, il primo dei due contratti non si sarebbe perfezionato, poiché sottoposto ad una condizione sospensiva, ovvero l'autorizzazione da parte della FINMA all'acquisizione da parte della _____. Per l'autorità di tassazione, invece, il contratto si sarebbe concluso efficacemente: le azioni erano state cedute (prova ne sia l'Elenco dei titoli allegato alla dichiarazione d'imposta 2014 dei ricorrenti che riportava unicamente 13'259 azioni di _____) e il pagamento del corrispettivo prezzo di fr. 750'761.■, confermato, come già visto, dallo stesso patrocinatore degli insorgenti.

E. 5.2

Il contratto in discussione (mSPA) prevedeva la vendita della quota minoritaria (9,8%) delle azioni al prezzo di fr. 3'830'000.-. La data di esecuzione ("closing") del contratto è stata stabilita al 22 aprile 2014. A tale data i venditori avrebbero dovuto cedere le azioni all'acquirente e quest'ultimo avrebbe dovuto pagarne il prezzo. Con il contratto era poi riconosciuto ai venditori il diritto di riacquistare le azioni ("Call Option of the Sellers") ed erano anche stabiliti i criteri per determinare il prezzo che avrebbero dovuto pagare. Nessuno ha messo in discussione il fatto che il contratto in questione sia stato adempiuto conformemente agli accordi. Il 2 maggio 2014, dunque, i venditori hanno ceduto le rispettive azioni, per un totale del 9,8% del valore della società, e l'acquirente ha pagato il prezzo concordato. Non si vede su quali presupposti si possa negare che il defunto contribuente avesse realizzato il reddito costituito dall'utile in capitale. Sia che ci si fondi sul principio di competenza sia che si consideri il principio di cassa, il guadagno corrispondente alla differenza fra il ricavo della vendita e il valore di investimento delle azioni è stato realizzato nel periodo fiscale 2014.

E. 5.3

Non trova riscontro nel contratto e nello svolgimento dei fatti la tesi, sostenuta dai ricorrenti, dell'esistenza di una condizione sospensiva, legata al rilascio dell'autorizzazione FINMA. Come già ricordato, il contratto attribuiva ai venditori un diritto di riacquistare le azioni ("Call Option of the Sellers"). Diritto che è stato esercitato dai venditori il 27 aprile 2017, pochi giorni prima che scadesse il termine triennale stabilito dal contratto. Il prezzo è stato fissato, secondo i criteri pattuiti, tenendo conto della diminuzione di valore della società dal momento della vendita. Contrariamente a quanto sostenuto dagli insorgenti, non si è trattato della realizzazione della condizione sospensiva prevista dal contratto, con

conseguente “obbligo reciproco delle parti di restituire le prestazioni ricevute in pendenza di condizione” . Il contratto è stato validamente concluso e adempiuto da entrambe le parti. D'altronde, il lodo arbitrale del 21 dicembre 2018 esclude che il contratto fosse viziato da errore o dolo. Il tribunale arbitrale ha per contro riconosciuto la validità dell'esercizio della call option da parte dei venditori e ha conseguentemente ordinato alla _____ AG di restituire il 9.8% delle azioni di _____ SA ai venditori, di cui 1'441 a RI 1. Per queste azioni, RI 1 ha dovuto corrispondere fr. 553'785.10 a _____ AG (call exercise price calcolato dal tribunale arbitrale; fr. 384.■ per azione). Per tre anni le azioni in discussione sono state di proprietà della _____ AG, tanto è vero che i ricorrenti non ne hanno più dichiarato la titolarità nei periodi fiscali stessi. Nel 2017 le hanno riacquistate ad un prezzo nettamente inferiore a quello per cui le avevano vendute.

E. 5.4

Neppure può essere condivisa la tesi ricorsuale, che vorrebbe considerare “un tutt'uno” i due contratti di cessione delle azioni, quello della quota minoritaria e quello della quota maggioritaria, con la conseguenza che «il “prezzo” corrisposto dall'acquirente... rappresentava una sorta di caparra; e la consegna delle azioni, una sorta di pegno, con obbligo di restituzione dell'una e dell'altro qualora la FINMA, non gradendo l'acquirente, avesse, di fatto negato l'autorizzazione al trasferimento del capitale della Banca” ». Il secondo contratto (Majority SPA) riconosceva ai contraenti il diritto di recedere nel caso in cui la FINMA non avesse dato il consenso scritto entro una determinata data. Non così il primo contratto, che si limitava ad attribuire ai venditori un diritto di opzione. Lo stesso Tribunale arbitrale ha escluso, alla luce dell'interpretazione dei contratti, che la risoluzione del contratto relativo alla quota maggioritaria comportasse lo scioglimento del contratto relativo alla quota minoritaria ed in particolar modo della call option prevista dalla clausola 6.1.1 del mSPA (cfr. lodo arbitrale, n. 236 e 238). La disdetta del contratto relativo alla cessione della maggioranza delle azioni non ha cioè comportato la cessazione del contratto con cui era stata venduta la partecipazione minoritaria, a meno che non fossero i venditori ad esercitare il diritto di opzione.

E. 5.5

I ricorrenti argomentano anche che “un ipotetico contribuente detentore di una partecipazione di natura aziendale avrebbe presumibilmente registrato il pagamento del prezzo e l'uscita delle azioni a titolo transitorio oppure formato un accantonamento corrispondente all'atteso ma poi non realizzato utile in capitale”. Ora, il Tribunale federale, nella già citata sentenza del 10 agosto 2018, ha affermato che il diritto tributario deve tener conto della situazione di sospensione determinata dal negozio condizionato. Come già visto, se si tratta di una condizione sospensiva , la pretesa si considera realizzata solo al verificarsi della condizione. Se invece si tratta di una condizione risolutiva , il contribuente costituisce un accantonamento o una rettifica di valore, fintantoché perdura lo stato di sospensione (sentenza n. 2C_705/2017 consid. 3.3.2, con riferimento a Weidmann , Einkommensbegriff und Realisation, 1996, p. 153). Nel caso in esame, tuttavia, la concessione della call option da parte dell'acquirente non costituisce neppure una condizione risolutiva del contratto di cessione della partecipazione minoritaria. Secondo l'art. 154 cpv. 1 CO, infatti, il contratto diventa inefficace dal momento in cui la condizione risolutiva si verifica. Gli effetti del contratto cessano cioè ipso iure , immediatamente, senza che le parti debbano manifestare una volontà supplementare (Pichonnaz , Commentaire romand Code des obligations I, 3 a ed., Basilea 2021, n. 3 ad art. 154 CO, p. 1317). Il contratto in discussione non prevede che

una determinata decisione della FINMA faccia diventare inefficace la vendita delle azioni. Al contrario, la vendita incondizionata della partecipazione è affiancata dalla concessione, da parte dell'acquirente, di un diritto di compera avente per oggetto la stessa partecipazione. Non solo non vi è alcun automatismo nella decadenza degli effetti del contratto, ma il riacquisto delle azioni da parte dei venditori dipende esclusivamente dalla loro volontà. In queste circostanze, anche l'eventuale costituzione di un accantonamento nel bilancio non sarebbe praticabile. Il contratto non prevede infatti una semplice restituzione delle prestazioni reciproche, bensì una vera e propria vendita delle azioni da parte dell'acquirente ai precedenti venditori, ad un prezzo calcolato in base al valore della società a tale momento.

E. 5.6

Alla luce della conclusione che precede si rivela superflua l'audizione del teste _____, ribadita anche all'udienza del 9 novembre 2023 e poi ancora nello scritto del 27 febbraio 2024. Secondo gli articoli 115 LIFD e 188 LT, le prove offerte dal contribuente devono essere ammesse nella misura in cui siano idonee ad accertare fatti rilevanti per la tassazione. Secondo costante giurisprudenza del Tribunale federale, il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., comprende tra l'altro il diritto per la parte interessata di offrire mezzi di prova su punti rilevanti e di esigerne l'assunzione, di partecipare alla stessa e di potersi esprimere sulle relative risultanze nella misura in cui possano influire sulla decisione. Il diritto di far amministrare delle prove presuppone tuttavia che il fatto da provare sia pertinente, che il mezzo di prova proposto sia necessario per constatare questo fatto e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. D'altra parte, quand'anche la prova offerta risulti di per sé lecita, tale garanzia costituzionale non impedisce all'autorità di porre un termine all'istruttoria, allorquando le prove assunte le hanno permesso di formarsi una propria convinzione e, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove richieste, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione (cfr. sentenza 2C_578/2014 e 2C_579/2014 del 10 novembre 2014 consid. 3.2 con rinvii). Considerato il chiaro tenore degli accordi contrattuali, una eventuale illustrazione dello svolgimento delle trattative da parte del teste indicato non potrebbe in nessun caso condurre a conclusioni diverse.

E. 5.7

Il contratto di vendita della partecipazione minoritaria in _____ SA non era dunque soggetto a condizione. Con la cessione delle azioni nel mese di maggio del 2014, il contribuente ha pertanto conseguito un utile in capitale, che costituisce un reddito realizzato nel periodo fiscale 2014. Il guadagno in questione non è stato restituito all'acquirente, in seguito al verificarsi di una condizione risolutiva. Al contrario, il defunto contribuente (insieme agli altri azionisti) ha esercitato un diritto di opzione, che gli consentiva di riacquistare le azioni al valore che avevano a tale momento. L'acquisto è avvenuto ad un prezzo inferiore a quello conseguito con la vendita. III. Qualifica della partecipazione in _____ SA come sostanza privata o commerciale

E. 6.1

Assodato che il contratto di compravendita delle azioni, il Minority SPA, si è efficacemente perfezionato e che le azioni sono state trasmesse all'acquirente, che ne ha corrisposto il prezzo ai venditori tra cui il ricorrente, rimane da esaminare il trattamento fiscale da riservare all'utile realizzato. Diversamente dalla posizione assunta dall'autorità fiscale,

secondo i ricorrenti la partecipazione in _____ SA farebbe parte della sostanza privata del contribuente e sarebbe pertanto esente dall'imposta sul reddito.

E. 6.2

All'imposta sul reddito sottostà la totalità dei proventi, periodici e unici; fanno eccezione gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata (art. 16 cpv. 1 e 3 LIFD; art. 15 cpv. 1 e 3 LT). Per l'imposta cantonale, sono riservate le disposizioni concernenti l'imposizione degli utili immobiliari (art. 123-139). Secondo gli articoli 17 cpv. 1 LT e 18 cpv. 1 LIFD sono imponibili quali reddito da attività indipendente tutti i proventi dall'esercizio di un'impresa commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente. Il cpv. 2 dei citati articoli di legge specifica che fanno parte dei proventi da attività indipendente anche tutti gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di elementi della sostanza commerciale. Il trasferimento di questi elementi nella sostanza privata o in imprese o stabilimenti d'impresa siti all'estero è equiparato all'alienazione. La sostanza commerciale comprende tutti i valori patrimoniali che servono interamente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente; lo stesso dicasi delle partecipazioni di almeno il 20 per cento al capitale azionario o al capitale sociale di una società di capitali o di una società cooperativa, purché il proprietario le dichiari come sostanza commerciale al momento del loro acquisto.

E. 6.3

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il principio di buona fede nel diritto tributario si applica soprattutto alla procedura e nei casi in cui al contribuente è concesso un certo margine di apprezzamento. Si pensi per esempio alla valutazione delle voci di bilancio, alla scelta dei metodi di ammortamento o all'attribuzione di beni al patrimonio privato o commerciale. Il principale ambito di applicazione del divieto di comportamento contraddittorio, che ne deriva, riguarda le imposte continuative e l'apprezzamento che legge concede ai contribuenti in questo ambito. Di conseguenza, ad un'esposizione dei fatti che è stata proposta da un contribuente nello stesso modo per diversi anni deve attribuito maggior peso rispetto a quanto dichiarato in un momento specifico (sentenza 9C_700/2022 del 28 agosto 2023 consid. 2.6.1 e giurisprudenza citata). Secondo la giurisprudenza costante del Tribunale federale, le tassazioni relative a periodi fiscali precedenti non hanno in linea di principio alcuna autorità di cosa giudicata per tassazioni di periodi successivi. L'autorità fiscale può invece riesaminare completamente la situazione di fatto e di diritto del contribuente nel contesto di ogni nuova tassazione e, se necessario, giungere a conclusioni diverse. In ogni caso, passa in giudicato solo la singola tassazione, che quale atto amministrativo con effetti limitati nel tempo esplica effetti giuridici sono per il periodo fiscale in questione (sentenza 9C_700/2022 del 28 agosto 2023 consid. 2.6.2). Tuttavia, il principio della certezza del diritto e il divieto di comportamento contraddittorio, che derivano dal principio della buona fede (articoli 5 cpv. 3 e 9 Cost.), impongono delle limitazioni all'autorità di tassazione, fra l'altro quando si tratta dell'attribuzione di beni alternativi alla sostanza commerciale o privata del contribuente. Il fisco è vincolato da una qualifica che è stata accettata per lungo tempo, a condizione che le circostanze non abbiano subito alcun cambiamento giuridicamente significativo (sentenza 9C_700/2022 del 28 agosto 2023 consid. 2.6.3 e giurisprudenza citata). Un simile effetto vincolante può verificarsi anche quando l'autorità di tassazione si è già confrontata con la questione della qualificazione di un bene, per esempio riprendendo degli ammortamenti, perché lo ha

attribuito alla sostanza privata del contribuente. In un caso simile, l'autorità ha suscitato nel contribuente, mediante un comportamento attivo, un affidamento, al quale è vincolata. Una diversa qualificazione di quel bene non è pertanto ammessa se non entro limiti molto stretti (Simonek , Unternehmenssteuerrecht, Zurigo 2019, n. 110, p. 79).

E. 6.4

La qualifica della partecipazione in _____ SA è stata oggetto di contestazione fin dalla decisione di tassazione IFD 2009. Come già ricordato, con la sentenza del 28 aprile 2017 la Camera di diritto tributario ha annullato la decisione dell'autorità di tassazione per carenza di motivazione e le ha rinviato gli atti, affinché stabilisse nuovamente "se la partecipazione detenuta da _____ in _____ SA sia da qualificare di natura commerciale o privata, seguendo le rigorose esigenze esatte dalla giurisprudenza". In seguito, raccolta la documentazione necessaria, l'Ispettorato fiscale si è espresso con il Rapporto del 12 febbraio 2021, giungendo alla conclusione che la partecipazione avesse carattere commerciale. Tale conclusione è stata ripresa dall'RS 1 nella decisione dopo reclamo IFD 2009 del 17 marzo 2021, che è passata incontestata in giudicato. La natura commerciale della partecipazione è stata coerentemente confermata negli anni successivi (periodi fiscali 2011-2013; v. decisioni su reclamo).

E. 6.5

La questione della qualifica della partecipazione quale bene privato o commerciale del contribuente è stata dunque approfondita in modo esauriente nell'ambito della tassazione del periodo fiscale 2009. La decisione, adottata dall'autorità di tassazione dopo un rinvio degli atti da parte della Camera di diritto tributario, è passata in giudicato. Le azioni sono poi state considerate di natura commerciale anche nei periodi successivi. Anche nel 2014 RI 1, oltre che dipendente e presidente della _____ SA (prima: _____ SA), era attivo anche quale consulente aziendale. L'attività indipendente, cominciata ben prima di quella dipendente (2004), gli procurava la maggior parte del suo reddito (v. anche Rapporto Ispettorato fiscale nr. _____ del 12.02.2021, p. 5). Come appurato dall'Ispettorato fiscale durante la sua verifica ed accettato dallo stesso RI 1 (v. decisioni su reclamo 2011-2013, definitive) anche la partecipazione in _____ SA faceva parte della sostanza aziendale, servendo all'attività lucrativa indipendente. D'altra parte, se dopo il 2009 la partecipazione litigiosa fosse divenuta bene privato del contribuente, avrebbe dovuto intervenire a tale momento l'imposizione del reddito corrispondente. Infatti, come si è già ricordato, gli articoli 18 cpv. 2 LIFD e 17 cpv. 2 LT prevedono che il trasferimento di beni commerciali nella sostanza privata sia equiparato all'alienazione. L'utile in capitale conseguito dal contribuente è conseguentemente imponibile, in quanto riferito ad un bene commerciale. IV. Valore di investimento determinante

E. 7.1

I ricorrenti contestano infine il calcolo del reddito imponibile. Ritengono che non sia giustificato partire dal valore nominale delle azioni, ma che si dovrebbe tutt'al più accertare il valore venale della partecipazione nel momento in cui ha acquisito natura commerciale. A loro avviso, ciò sarebbe avvenuto nel 2009, cioè nel periodo fiscale cui si riferisce la decisione dell'autorità di tassazione che ha proceduto alla qualificazione.

E. 7.2

Per determinare il reddito imponibile relativo a beni della sostanza commerciale, ci si fonda sul valore su cui si sono basate le precedenti tassazioni, cioè i costi di investimento, al netto

di eventuali ammortamenti e accantonamenti riconosciuti a fini fiscali. Questo valore determinante ai fini dell'imposta sul reddito o valore contabile fiscalmente rilevante deve essere contrapposto al ricavo (sentenza 9C_700/2022 del 28 agosto 2023 consid. 2.5 e giurisprudenza citata).

E. 7.3

Nella fattispecie, la partecipazione in discussione non è mai stata iscritta a bilancio fra gli attivi dell'attività lucrativa indipendente del defunto contribuente, neppure nel 2009. L'unico evento riferibile a quest'ultimo anno consiste nel fatto che, come ripetutamente ricordato, l'autorità fiscale ha dovuto procedere alla qualificazione della partecipazione quale bene privato o commerciale. Così si è espressa la Camera di diritto tributario nella già citata sentenza n. 80.2015.245 del 28 aprile 2017: Con la Legge federale sulla riforma II dell'imposizione delle imprese il legislatore ha voluto limitare in modo mirato la doppia imposizione economica (imposizione dei redditi da partecipazione una prima volta presso la persona giuridica ed una seconda presso la persona fisica) attenuandone gli effetti a favore dei titolari dei diritti di partecipazione. La riforma prevede un trattamento differenziato per i redditi provenienti da diritti di partecipazione facenti parte della sostanza aziendale e per quelli maturati sulla sostanza privata. La modifica legislativa ha condotto ad un cambiamento significativo in quanto non è più data la possibilità di decidere in merito alla natura della partecipazione al momento della sua alienazione. Contribuente ed autorità fiscale devono quindi pronunciarsi al momento dell'acquisto e ad ogni periodo fiscale. Ciò riveste particolare importanza poiché talvolta l'aziendalità del titolo si manifesta posteriormente all'acquisto. Per questi motivi si deve quindi accertare il carattere di ogni singola partecipazione nei seguenti momenti: a. all'entrata in vigore del nuovo articolo per le partecipazioni esistenti [ai fini dell'imposta sulla sostanza per la valutazione di tutte le partecipazioni; per l'imposizione dei redditi da partecipazioni qualificate, ossia con imposizione ridotta se superiori al 10%]; b. al momento di ogni nuova acquisizione di partecipazioni; c. al momento di ogni modifica della natura della partecipazione [da aziendale a privato] (Bernardoni/Bortolotto , La fiscalità dell'azienda, Mendrisio 2010, p. 199-200). Non si può pertanto ritenere che nel periodo fiscale 2009 sia avvenuto il passaggio della partecipazione dalla sostanza privata alla sostanza commerciale del contribuente. Come si legge nella lettera del 4 gennaio 2021, indirizzata dall'avv. RA 1 all'UT Lugano, pur non essendo "stata reperita alcuna documentazione riferibile ai presunti acquisti di azioni _____ SA", è "verosimile che · le 294 azioni di _____ SA siano state sottoscritte e liberate in sede di costituzione della società; · tali azioni siano poi state convertite in no. 2'940 azioni di _____, _____; · le restanti no. 11'760 azioni di _____ SA siano state sottoscritte e liberate, alla pari, in sede di trasformazione di _____ SA in _____ SA e di aumento di capitale di quest'ultima". Niente induce a concludere che nel 2009 la partecipazione in _____ SA sia stata trasferita dalla sostanza privata alla sostanza commerciale. Al contrario, in mancanza di altre indicazioni in merito alle modalità di acquisizione delle azioni, l'utile in capitale non può che essere calcolato a partire dal valore nominale delle azioni, anche alla luce delle affermazioni del rappresentante dei ricorrenti in merito all'acquisizione delle stesse. D'altra parte, per quanto noto il defunto contribuente aveva sempre svolto l'attività lucrativa indipendente, legata alla detenzione della partecipazione.

E. 7.4

Anche nella misura in cui l'autorità di tassazione ha considerato quale valore di investimento il valore nominale della partecipazione ceduta (fr. 1'470'000.–) la decisione impugnata si rivela legittima. Pertanto, l'utile netto imponibile derivante dalla vendita di 1'441 azioni, imposto al 50%, ammonta a fr. 302'950.■ {[fr. 750'000.■ - (1'441 azioni * fr. 100)] / 2}, come calcolato dall'autorità di tassazione. L'operato dell'RS 1 merita di essere tutelato e la decisione impugnata deve essere confermata. V. Deduzione dei maggiori oneri sociali

E. 8.1

Subordinatamente, “ nella negata ipotesi di un rifiuto della domanda di revisione IC e IFD 2009 ”, i ricorrenti chiedono che sia riconosciuta la deduzione dei “ maggiori contributi AVS di CHF 77'087.■ in detrazione dal reddito da attività lucrativa indipendente 2014 pari a CHF 347'152.■ ”.

E. 8.2

Secondo gli articoli 125 cpv. 2 LIFD e 199 cpv. 2 LT, nella versione in vigore nel periodo fiscale litigioso, le persone fisiche con reddito da attività lucrativa indipendente e le persone giuridiche devono allegare alla dichiarazione i conti annuali firmati (bilanci e conti profitti e perdite) del periodo fiscale oppure, in mancanza di una contabilità conforme all'uso commerciale, le distinte degli attivi e dei passivi, delle entrate e uscite, come anche degli apporti e dei prelevamenti privati. L'art. 125 cpv. 2 LIFD non specifica i requisiti che devono adempiere le citate distinte, che dipendono dalle circostanze del caso, in particolare dal tipo e dalle dimensioni dell'attività. In ogni caso, devono essere tali da garantire una registrazione completa e affidabile dei redditi e dei beni legati all'attività lucrativa indipendente e devono poter essere controllati in condizioni ragionevoli dalle autorità fiscali. Per il calcolo dei contributi sono determinanti il reddito secondo il risultato dell'esercizio commerciale chiuso nell'anno di contribuzione e il capitale proprio investito nell'azienda alla fine dell'esercizio commerciale (art. 22 cpv. 2 dell'Ordinanza del 31 ottobre 1947 sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti [OAVS; RS 831.101]). Le autorità fiscali cantonali stabiliscono il reddito determinante per il calcolo dei contributi in base alla tassazione dell'imposta federale diretta, passata in giudicato (art. 23 cpv. 1 OAVS). I contributi definitivi possono quindi essere determinati, al più presto, solo nell'anno successivo a quello in questione. Nell'anno di contribuzione corrente, le persone tenute a pagare i contributi devono pagare contributi d'acconto a scadenze periodiche (art. 24 cpv. 1 OAVS). A prescindere dal fatto che siano considerati privati o commerciali, i contributi sociali di un indipendente possono essere contabilizzati o alla data della fatturazione o alla data del pagamento, a seconda del metodo contabile scelto. Possono anche essere soggetti ad accantonamento se il contribuente tiene una contabilità a partita doppia. Il contribuente può scegliere un metodo più semplice e registrare i contributi o alla data della fattura (per gli acconti e le decisioni definitive) o alla data del pagamento, anche se non coincide con l'anno per cui i contributi sono dovuti. Se il contribuente ha scelto uno dei metodi consentiti, deve attenersi ad esso (sentenza 2C_734/2010 del 2 febbraio 2011 consid. 2.2 e giurisprudenza citata).

E. 8.3

L'istanza di revisione, cui si riferiscono i ricorrenti, è stata presentata il 28 luglio 2021 e concerne in particolare le decisioni di tassazione IC 2009 del 7.10.2015 e IFD 2009 del 21.03.2021, entrambe cresciute in giudicato. Nell'istanza si legge che “ con decisione del

20 luglio 2021, l'Istituto delle assicurazioni sociali, Cassa cantonale di compensazione AVS/AI/IPG [aveva] stabilito in CHF 111'329.55 i contributi personali AVS/AI/IPG dovuti dal defunto RI 1 per l'anno di contribuzione 2009 ” (il contribuente aveva beneficiato di un dividendo distribuito da _____ SA pari a fr. 784'000.■). Secondo gli istanti, sarebbe “ evidente che i contribuenti [avevano] il diritto di chiedere che dal reddito da attività indipendente 2009 del contribuente [...] di CHF 240'000.■, [venisse] detratta la differenza fra i contributi AVS stabiliti nella decisione 19 luglio 2021 della Cassa di compensazione e i contributi detratti dal reddito lordo da attività indipendente di CHF 34'243.20 ”. Inoltre, la domanda di revisione avrebbe dovuto essere accolta “ a maggior ragione” perché “i contribuenti non avrebbero la possibilità di dedurre dai loro scarsi redditi 2021 (e successivi) l'intero importo di CHF 77'087.■ (pari ai maggiori contributi AVS dovuti rispetto [a] quelli allibrati nel 2009). Il che equivarrebbe a una violazione del principio di tassazione secondo l'effettiva capacità contributiva ”. L'autorità di tassazione ha respinto l'istanza di revisione l'8 febbraio 2022 poiché non considerava “ che i contributi AVS sulle decisioni 2009 [potessero] essere ritenuti [un] fatto nuovo, infatti durante l'evasione del reclamo IFD 2009 era evidente che in caso di soccombenza la fattispecie avrebbe generato un contributo AVS, i contribuenti avrebbero quindi dovuto chiederne l'accantonamento per la sola IFD in tale sede ”. L'RS 1 aggiungeva altresì che “ la deduzione dei contributi AVS segue il principio della periodicità, di conseguenza andrà dedotta al momento del pagamento ”. Contro questa decisione, l'RA 1 ha presentato reclamo il 9 marzo 2022, a tutt'oggi ancora pendente.

E. 8.4

Indipendentemente dall'esito del reclamo contro la decisione con cui l'autorità di tassazione ha respinto l'istanza di revisione, non si vede su quali presupposti i contributi in discussione, relativi al 2009 e oggetto di una decisione della Cassa di compensazione del 2021, possano essere presi in considerazione nel periodo fiscale 2014. Sia che si consideri il principio di competenza sia che ci si basi sul principio di cassa, la deduzione non potrebbe entrare in considerazione nel periodo fiscale in questione.

E. 9

Di conseguenza, il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese di procedura sono poste a carico dei ricorrenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 5'000.– b. nelle spese di cancelleria di _____ complessivi fr. 500.– per un totale di _____ fr. 5'500.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Co _____ Copia per conoscenza: - municipio di _____ . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La cancelliera:

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