

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 547/2019

Sentenza del 24 luglio 2020

Il Corte di diritto pubblico

Composizione  
Giudici federali Seiler, Presidente,  
Aubry Girardin, Beusch,  
Cancelliere Ermotti.

Partecipanti al procedimento

1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
entrambi patrocinati dagli  
avv. Adrian Muster e Alain Zbinden,  
ricorrenti,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino.

Oggetto

Imposta cantonale e imposta federale diretta 2006,

ricorso contro la sentenza emanata il 7 maggio 2019 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (80.2017.87, 80.2017.88).

Fatti:

A.

A.a. I coniugi A.A. \_\_\_\_\_ e B.A. \_\_\_\_\_ (di seguito: i coniugi A. \_\_\_\_\_) sono domiciliati a W. \_\_\_\_\_. Fino al 12 settembre 2006, A.A. \_\_\_\_\_ faceva parte della società in accomandita "C. \_\_\_\_\_" (Società 1), con sede a X. \_\_\_\_\_ (BE).

A.b. Il 7 settembre 2006, con effetto al 1o gennaio 2006, è stata costituita la società in accomandita "D. \_\_\_\_\_" (Società 2), con sede a Y. \_\_\_\_\_, il cui scopo societario era la "proprietà e amministrazione d'immobili, esercizio di mandati come consigliere d'amministrazione, consulenza per management e risanamento di società". A.A. \_\_\_\_\_ ne faceva parte in qualità di socio illimitatamente responsabile (accomandante). La sua quota era costituita dalla sua partecipazione alla C. \_\_\_\_\_.

A.c. Il 12 settembre 2006, in seguito a una liquidazione parziale, alcuni soci, tra i quali A.A. \_\_\_\_\_, sono usciti dalla C. \_\_\_\_\_. In tale circostanza, A.A. \_\_\_\_\_ ha ripreso alcuni immobili nei comuni di V. \_\_\_\_\_ e di Z. \_\_\_\_\_ (BE) (di seguito: gli immobili bernesi) e li ha trasferiti alla D. \_\_\_\_\_ (cfr. art. 105 cpv. 2 LTF).

B.

B.a. Il 30 maggio 2013, il fisco ticinese ha notificato ai coniugi A. \_\_\_\_\_ la tassazione relativa all'imposta cantonale (di seguito: IC) e all'imposta federale diretta (di seguito: IFD) per il periodo fiscale 2006, sulla base dei seguenti fattori (in franchi) :

imponibile determinante per l'aliquota  
reddito IFD 895'400.-- 895'400.--  
reddito IC 213'400.-- 269'200.--

sostanza 276'000.-- 544'000.--

L'autorità fiscale ha apportato alcune modifiche alla dichiarazione d'imposta trasmessa dai contribuenti. Per quanto qui d'interesse, è stata segnatamente effettuata una correzione relativa al reddito da partecipazioni per l'IFD, aggiungendo al reddito dichiarato dai contribuenti un "utile netto derivante dalla cessione della C. \_\_\_\_\_".

B.b. Con decisione su reclamo del 9 luglio 2014, il fisco ticinese ha confermato la decisione di tassazione del 30 maggio 2013, ritenendo in particolare adempiute le condizioni di un'elusione d'imposta in relazione al trasferimento degli immobili bernesi dalla C. \_\_\_\_\_ alla D. \_\_\_\_\_ nell'ambito della liquidazione parziale della C. \_\_\_\_\_ avvenuta il 12 settembre 2006.

B.c. Il 17 dicembre 2015, adita su ricorso dei contribuenti, la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (di seguito: il Tribunale d'appello) ha annullato la decisione su reclamo del 9 luglio 2014 dell'autorità fiscale e rinviato gli atti a quest'ultima per complemento d'istruzione e nuova decisione.

B.d. Il 22 marzo 2017, il fisco ticinese ha notificato ai coniugi A. \_\_\_\_\_ una nuova decisione su reclamo IC/IFD 2006, sulla base dei seguenti fattori (in franchi) :

\_\_\_\_\_ imponibile\_ determinante per l'aliquota\_

reddito IFD\_ 991'900.--\_ 991'900.--\_ \_\_\_\_\_

reddito IC\_ 134'300.--\_ 175'700.--\_ \_\_\_\_\_

sostanza\_ 328'000.--\_ 545'000.--\_ \_\_\_\_\_

L'autorità fiscale ha segnatamente escluso l'ipotesi di un'elusione d'imposta e riconosciuto la neutralità fiscale della ristrutturazione aziendale del 12 settembre 2006 (trasferimento degli immobili bernesi dalla C. \_\_\_\_\_ alla D. \_\_\_\_\_). Sul piano dell'IFD, il fisco ticinese ha tuttavia considerato che, al momento dell'uscita dalla C. \_\_\_\_\_, A.A. \_\_\_\_\_ aveva rinunciato, in favore di un altro socio, a parte delle riserve occulte sugli immobili, conseguendo così un utile in capitale pari a fr. 777'003.-- (cfr. art. 105 cpv. 2 LTF).

B.e. Contro tale decisione, i coniugi A. \_\_\_\_\_ sono insorti davanti al Tribunale d'appello, contestando di aver conseguito un utile (cessione di riserve occulte) in seguito al trasferimento degli immobili bernesi dalla C. \_\_\_\_\_ alla D. \_\_\_\_\_. I contribuenti hanno inoltre sollevato svariate censure relative ad altri punti della loro tassazione IC/IFD 2006.

B.f. Il 7 maggio 2019, il Tribunale d'appello ha parzialmente accolto il ricorso dei coniugi A. \_\_\_\_\_, riformando la decisione impugnata nel senso che:

- un debito di fr. 29'085.-- (e i relativi interessi passivi), reputato di natura commerciale dal fisco ticinese, andava invece considerato di natura privata;
- un importo di fr. 127'903.--, corrispondente al risultato della gestione degli immobili bernesi, andava stralciato dal calcolo del reddito da società di persone dei contribuenti in quanto tale importo era già compreso nell'utile della D. \_\_\_\_\_;
- un importo di fr. 49'194.45, corrispondente a interessi ipotecari già dedotti, andava ripreso nel calcolo del reddito da società di persone dei contribuenti.

Per il resto, la Corte cantonale ha (implicitamente) respinto il ricorso degli interessati, considerando inoltre che, nella misura in cui censurava la mancata deduzione di un contributo di fr. 30'960.-- versato su un conto previdenziale III o pilastro, il gravame era irricevibile in quanto riguardava un aspetto che non era più in discussione ed estendeva quindi in modo inammissibile l'oggetto del litigio.

C.

Il 6 giugno 2019, A.A. \_\_\_\_\_ e B.A. \_\_\_\_\_ hanno inoltrato dinanzi al Tribunale federale un ricorso in materia di diritto pubblico, redatto in lingua tedesca, con cui domandano, protestate tasse, spese e ripetibili, la riforma della sentenza del Tribunale d'appello del 7 maggio 2019 nel senso che nel loro reddito imponibile IFD 2006 non sia incluso l'utile in capitale pari a fr. 770'003.-- (recte: fr.

777'003.--) dedotto dalla rinuncia a una parte delle riserve occulte sugli immobili bernesi. I contribuenti chiedono inoltre il rinvio della causa alla Corte cantonale perché essa, sia per l'IC che per l'IFD 2006:

- si esprima sulla censura relativa alla mancata deduzione del contributo di fr. 30'960.-- versato da A.A. \_\_\_\_\_ su un conto previdenziale IIIo pilastro;
- stabilisca nuovamente i fatti relativi alla doppia imposizione dell'importo di fr. 127'903.-- (corrispondente al risultato della gestione degli immobili bernesi), tenendo in considerazione le prove a lei trasmesse in corso di procedura (e, implicitamente, renda una nuova decisione sulla base dei fatti così stabiliti).

La Corte cantonale e il fisco ticinese presentano delle osservazioni e propongono la reiezione del ricorso. L'Amministrazione federale delle contribuzioni chiede il rigetto del gravame. I ricorrenti hanno replicato.

Diritto:

## I. Ricevibilità

1.

Il Tribunale d'appello ha adottato un'unica decisione riguardante sia l'IC che l'IFD dei ricorrenti, ciò che è in linea di principio ammissibile dal momento che risulta chiaramente dalla suddetta decisione e dal ricorso che il litigio verte sui due tipi d'imposta in parola (cfr. DTF 135 II 260 consid. 1.3 pag. 262 segg.; sentenze 2C 896/2018 del 29 agosto 2019 consid. 1 e 2C 444/2018 del 31 maggio 2019 consid. 1).

2.

2.1. Il ricorso è stato redatto in lingua tedesca, conformemente a quanto permesso dall'art. 42 cpv. 1 LTF. Nel gravame non vengono però fatte valere ragioni per scostarsi dal principio sancito dall'art. 54 cpv. 1 LTF, secondo il quale il procedimento davanti al Tribunale federale si svolge di regola nella lingua della decisione impugnata. La presente sentenza è quindi redatta nella lingua del giudizio querelato, ovvero in italiano.

2.2. L'impugnativa concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall'art. 83 LTF ed è diretta contro una decisione finale (art. 90 LTF) resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF). La via del ricorso in materia di diritto pubblico è dunque aperta (cfr. anche gli art. 146 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11] e 73 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]).

2.3. Per il resto, il gravame è stato presentato nei termini (art. 100 cpv. 1 LTF) e nelle forme richieste (art. 42 LTF) dai destinatari del giudizio contestato, con interesse a insorgere (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è quindi ricevibile.

2.4. Giusta l'art. 99 cpv. 1 LTF, davanti al Tribunale federale possono essere adottati nuovi fatti e nuovi mezzi di prova soltanto se ne dà motivo la decisione dell'autorità inferiore. Dal momento che le condizioni per un richiamo all'art. 99 cpv. 1 LTF non sono né date né sostanziate, nella misura in cui i documenti allegati al ricorso non facessero parte dell'incarto cantonale, essi non possono essere vagliati.

## II. Potere d'esame del Tribunale federale

3.

3.1. Il Tribunale federale verifica liberamente l'applicazione del diritto federale così come la conformità del diritto cantonale armonizzato e della sua applicazione da parte delle istanze cantonali alle disposizioni della LAID (art. 95 lett. a e 106 cpv. 1 LTF; DTF 131 II 710 consid. 1.2 pag. 713; sentenza 2C 797/2017 del 19 marzo 2018 consid. 2). Per contro, le censure di violazione di diritti fondamentali vanno esaminate solo se l'insorgente le ha sollevate con precisione, conformemente alle accresciute esigenze di motivazione poste dall'art. 106 cpv. 2 LTF (DTF 143 IV 500 consid. 1.1 pag. 503).

3.2. Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico

sull'accertamento fattuale che è stato svolto dall'autorità precedente (art. 105 cpv. 1 LTF), eccezione fatta per i casi contemplati dall'art. 105 cpv. 2 LTF. Giusta l'art. 97 cpv. 1 LTF, il ricorrente può censurare l'accertamento dei fatti soltanto se è stato svolto in modo manifestamente inesatto - ovvero arbitrario - o in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF e se l'eliminazione del vizio può essere determinante per l'esito del procedimento (DTF 142 II 355 consid. 6 pag. 358; 139 II 373 consid. 1.6 pag. 377). In conformità all'art. 106 cpv. 2 LTF, chi ricorre deve motivare, con precisione e per ogni accertamento di fatto censurato, la realizzazione di queste condizioni. Se ciò non avviene, il Tribunale federale non può tener conto di uno stato di fatto divergente da quello esposto nella sentenza impugnata (DTF 137 II 353 consid. 5.1 pag. 356; sentenza 2C 793/2018 del 13 marzo 2019 consid. 2).

Nel caso di specie, siccome non sono validamente messi in discussione, i fatti che risultano dal giudizio querelato vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF; sentenze 2C 678/2019 del 21 novembre 2019 consid. 2 e 2C 400/2019 dell'8 agosto 2019 consid. 2). Questa Corte fonderà dunque il proprio giudizio sui fatti constatati dall'autorità precedente.

### III. Aspetti formali

#### 4.

I ricorrenti invocano alcune censure di ordine formale, che vanno esaminate in primo luogo (DTF 141 V 557 consid. 3 pag. 563).

4.1. I contribuenti, lamentando un diniego di giustizia e una violazione della garanzia della via giudiziaria, sostengono anzitutto che il Tribunale d'appello avrebbe violato gli art. 29 e 29a Cost. rifiutando di entrare in materia sulle critiche relative alla mancata deduzione di un contributo di fr. 30'960.-- versato dall'insorgente su un conto previdenziale Illo pilastro. Gli interessati rilevano, in particolare, che la prima decisione su reclamo del fisco ticinese (9 luglio 2014) era stata integralmente annullata dalla sentenza della Corte cantonale del 17 dicembre 2015, sulla base del loro ricorso del 7 agosto 2014. Dopo il rinvio della causa all'autorità fiscale, questa aveva adottato una seconda decisione su reclamo (22 marzo 2017), contro la quale doveva essere possibile ricorrere criticando (anche) la mancata deduzione del versamento previdenziale precitato, malgrado il fatto che - secondo l'approccio del Tribunale d'appello - il (primo) ricorso del 7 agosto 2014 non contenesse alcuna censura relativa a tale questione. Gli insorgenti sostengono poi che, in ogni caso, il loro reclamo del 18 giugno 2013 contestava chiaramente la mancata deduzione del versamento previdenziale in parola. Dal momento che il ricorso del 7 agosto 2014 chiedeva di accogliere integralmente tale reclamo, esso comprendeva anche la questione relativa al Illo pilastro, questione che il Tribunale d'appello avrebbe quindi dovuto esaminare nel merito.

4.2. L'autorità che non applica o che applica in modo errato una regola di procedura, negando l'accesso alla giustizia a una parte che ne avrebbe altrimenti diritto, commette un diniego di giustizia formale. L'autorità che rifiuta di pronunciarsi, o non lo fa che parzialmente, viola l'art. 29 cpv. 1 Cost. (cfr. DTF 144 II 184 consid. 3.1 pag. 192; sentenza 2D 34/2018 del 17 agosto 2018 consid. 4.1). Conformemente all'art. 29a Cost., poi, ognuno ha diritto, nelle controversie giuridiche, al giudizio da parte di un'autorità giudiziaria la quale deve poter vagliare la causa con pieno potere cognitivo, ovvero esaminando liberamente i fatti e applicando d'ufficio il diritto determinante (cfr. sentenze 2C 615/2019 del 25 novembre 2019 consid. 4 e 2C 630/2016 del 6 settembre 2016 consid. 9.2).

4.3. Il Tribunale d'appello ha considerato che, nella misura in cui si riferiva alla questione della (mancata) deduzione di un contributo di fr. 30'960.-- versato dall'insorgente su un conto previdenziale Illo pilastro, il gravame era irricevibile in quanto riguardava un aspetto che non era più in discussione ed estendeva quindi in modo inammissibile l'oggetto del litigio.

4.4. La conclusione a cui è giunta la Corte cantonale non può che essere condivisa.

4.4.1. Secondo un principio generale applicabile segnatamente nell'ambito della procedura amministrativa, i considerandi in diritto sulla base dei quali un'autorità rinvia una causa all'autorità inferiore sono vincolanti per quest'ultima. La latitudine di giudizio di tale autorità è dunque limitata dai motivi della decisione di rinvio (cfr. sentenze 2C 422/2017 del 22 maggio 2017 consid. 3.1; 9C 160/2011 del 13 dicembre 2011 consid. 2.1; 9C 203/2011 del 22 novembre 2011 consid. 4.2). Dal canto suo, l'autorità di ricorso non può tornare sulla propria decisione nell'ambito di un ricorso successivo (sentenze 9C 160/2011 del 13 dicembre 2011 consid. 2.1; 9C 203/2011 del 22 novembre 2011 consid. 4.2; 5A 236/2010 del 21 luglio 2010 consid. 4.1). Quanto alle parti in causa, se

ricorrono contro la nuova decisione presa dall'autorità inferiore in seguito a un rinvio da parte dell'autorità di ricorso, esse non possono sollevare censure che sono state espressamente respinte dall'autorità di ricorso nella propria decisione di rinvio (cfr. sentenza 2C 422/2017 del 22 maggio 2017 consid. 3.1), o che non sono state punto esaminate da tale autorità poiché le parti avevano ommesso di invocarle, allorquando esse potevano - e dovevano - farlo (cfr. sentenza 5A 236/2010 del 21 luglio 2010 consid. 4.1 in fine).

4.4.2. Nella fattispecie, con il reclamo del 18 giugno 2013, completato il 10 settembre 2013, i contribuenti avevano lamentato la mancata deduzione del contributo previdenziale precitato (cfr. reclamo del 18 giugno/10 settembre 2013, pag. 1; art. 105 cpv. 2 LTF). Con decisione su reclamo del 9 luglio 2014, il fisco ticinese aveva rifiutato la deduzione richiesta (cfr. decisione del 9 luglio 2014, pag. 5). Tuttavia, nel ricorso interposto il 7 agosto 2014, gli interessati, nel chiedere l'accoglimento del reclamo, non hanno più fatto menzione della problematica relativa a tale deduzione, indicando espressamente che "il mancato riconoscimento del reclamo da parte dell'ufficio di tassazione verte su due problematiche: la valutazione degli immobili a seguito del loro trasferimento (sostanza aziendale) e il tema dell'elusione fiscale" (cfr. ricorso del 7 agosto 2014, pag. 1; art. 105 cpv. 2 LTF) e non esponendo nessun argomento a favore della deduzione in parola. In siffatte circostanze, contrariamente al parere degli insorgenti (cfr. ricorso, pag. 22; replica del 3 ottobre 2019, pag. 4), non è loro di alcun soccorso il fatto che essi abbiano genericamente chiesto di "riconoscere integralmente il reclamo trasmesso all'ufficio di tassazione" (cfr. ricorso del 7 agosto 2014, pag. 1). Le pertinenti disposizioni in materia di procedura fiscale, infatti, impongono al ricorrente di indicare nell'atto di ricorso "le conclusioni, i fatti sui quali esse sono fondate e i mezzi di prova" (art. 140 cpv. 2 LIFD; art. 227 cpv. 2 della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 [LT/TI; RL/TI 640.100]), rispettivamente prevedono che "il ricorso deve essere motivato" (art. 50 LAID). Ora, tali prescrizioni sono evidentemente disattese quando il ricorrente, come nel caso di specie, si limita a generici rinvii a precedenti impugnative. Dato quanto precede, è a ragion veduta che il Tribunale d'appello ha considerato che la mancata deduzione del contributo previdenziale di cui sopra non era stata contestata dai contribuenti nel ricorso del 7 agosto 2014 e non faceva quindi (più) parte dell'oggetto del litigio. La sentenza di rinvio emessa dal Tribunale d'appello il 17 dicembre 2015 non trattava - lecitamente - tale questione, sulla quale né il fisco ticinese né la stessa Corte cantonale potevano dunque pronunciarsi nella (seconda) decisione da essi adottata rispettivamente il 22 marzo 2017 e il 7 maggio 2019. Dichiarando irricevibile il ricorso in quanto portava sulla mancata deduzione del contributo previdenziale in parola, il Tribunale d'appello non ha quindi violato gli art. 29 e 29a Cost. La censura sollevata in proposito dagli insorgenti va pertanto respinta.

5.

I ricorrenti invocano poi una violazione del loro diritto di essere sentiti (art. 29 cpv. 2 Cost.). A mente dei contribuenti, la Corte cantonale non avrebbe tenuto conto di alcuni documenti allegati al ricorso del 19 aprile 2017, relativi a degli elementi fattuali determinanti per l'esito del procedimento per quanto riguarda la doppia imposizione del risultato della gestione degli immobili bernesi ("zweimalige Besteuerung von Liegenschaftserträgen"; ricorso, pag. 22). Gli insorgenti chiedono dunque al Tribunale federale di rinviare la causa al Tribunale d'appello perché tale autorità stabilisca correttamente i fatti relativi alla doppia imposizione dell'importo di fr. 127'903.-- (corrispondente al risultato della gestione degli immobili bernesi), tenendo in considerazione le prove a lei trasmesse in corso di procedura ("Das Verwaltungsgericht ist daher anzuweisen, den korrekten Sachverhalt bezüglich des Streitgegenstandes 'zweimalige Besteuerung von Liegenschaftserträgen' im Kanton Bern im Umfang von CHF 127'903 unter Würdigung der vorliegenden Beweise festzustellen"; ricorso, pag. 23).

5.1. Il diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. comprende vari aspetti; tra questi, il diritto di offrire prove pertinenti e di ottenerne l'assunzione (DTF 142 II 218 consid. 2.3 pag. 222; 134 I 140 consid. 5.3 pag. 148).

5.2. I fatti in merito ai quali i ricorrenti lamentano una violazione del loro diritto alla prova riguardano un punto sul quale il loro ricorso è stato accolto dal Tribunale d'appello. I Giudici ticinesi hanno infatti rilevato che l'importo di fr. 127'903.-- corrispondente al risultato della gestione degli immobili bernesi era già compreso nell'utile della Società 2, e ne hanno dunque ordinato lo stralcio dal calcolo del reddito da società di persone dei contribuenti (cfr. sentenza impugnata, pag. 13). In tali circostanze, la censura di violazione dell'art. 29 cpv. 2 Cost. non può che essere scartata. Giova ancora rilevare che, nel ricorso interposto il 6 giugno 2019 davanti al Tribunale federale, i ricorrenti hanno chiaramente formulato tale censura unicamente in relazione alla (supposta) doppia imposizione

dell'importo di fr. 127'903.-- precitato e non in relazione alla ripresa di fr. 49'194.45, corrispondente a interessi ipotecari già dedotti, pure ordinata dall'autorità precedente. In quanto porta su quest'ultima questione, la violazione dell'art. 29 cpv. 2 Cost. invocata dai ricorrenti solo in sede di replica (cfr. replica del 3 ottobre 2019, pag. 5) è quindi tardiva e non merita disamina.

6.

I ricorrenti menzionano in modo generico il principio della legalità e il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (ricorso, pagg. 21 e 24), senza tuttavia esporre con precisione in che modo tali principi costituzionali sarebbero stati disattesi dall'autorità precedente. Le censure in questione non rispettano dunque le accresciute esigenze di motivazione poste dall'art. 106 cpv. 2 LTF (cfr. supra consid. 3.1) e non possono essere vagliate.

#### IV. Imposta federale diretta

7.

Per quanto riguarda l'IFD, il litigio verte sulle conseguenze fiscali del trasferimento degli immobili bernesi dalla Società 1 alla Società 2.

7.1. Il Tribunale d'appello ha considerato che, in tale circostanza, A.A.\_\_\_\_\_ aveva rinunciato, in favore di un altro socio, a parte delle riserve occulte sugli immobili, conseguendo così un utile in capitale pari a fr. 770'003.-- (recte: fr. 777'003.--). L'autorità precedente si è fondata sui valori seguenti (in franchi) :

Valore contabile\_ Riserve occulte\_ Valore venale\_

Valore degli immobili attribuiti a A.A.\_\_\_\_\_ 5'292'871.--\_ 1'367'449.--\_ 6'660'320.--\_

[... ]\_ [... ]\_ \_\_\_\_\_ [ ... ]\_ \_\_\_\_\_ [ ... ]\_ \_\_\_\_\_

Valore globale degli immobili suddivisi tra i soci\_ 10'053'351.--\_ 5'908'969.--\_ 15'962'320.--\_

La Corte cantonale ha constatato che la quota di A.A.\_\_\_\_\_ nella Società 1 ammontava al 41,8 % e che l'interessato aveva ricevuto immobili il cui valore venale rispecchiava tale proporzione (41,725 %, ovvero  $6'660'320 / 15'962'320 * 100$ ). I Giudici ticinesi hanno rilevato, tuttavia, che il valore delle riserve occulte trasferite al contribuente non corrispondeva al valore della sua quota. Sugli immobili da lui ripresi, infatti, vi erano riserve occulte pari a fr. 1'367'449.--, mentre egli avrebbe dovuto ricevere riserve occulte pari a fr. 2'469'949.--, corrispondenti al 41,8 % del totale delle riserve occulte ( $5'908'969 / 100 * 41,8$ ). L'interessato aveva quindi rinunciato a riserve occulte per un valore di fr. 1'102'500.-- ( $2'469'949 - 1'367'449$ ), elemento che doveva essere imposto come reddito dell'attività lucrativa indipendente. Il Tribunale d'appello ha infine ritenuto che una parte (fr. 325'497.--) delle riserve occulte in parola era già stata tassata in precedenza, quando A.A.\_\_\_\_\_ aveva rilevato la quota di un altro socio. Il reddito dell'attività lucrativa indipendente del contribuente che doveva essere preso in considerazione ai fini dell'IFD ammontava dunque a fr. 770'003.-- (recte: fr. 777'003.--, ovvero 1'102'500 - 325'497).

7.2. I ricorrenti contestano che A.A.\_\_\_\_\_ abbia realizzato delle riserve occulte al momento dell'uscita dalla Società 1. Dato che la neutralità fiscale della ristrutturazione aziendale del 12 settembre 2006 è stata riconosciuta dall'autorità fiscale e dal Tribunale d'appello, gli insorgenti non vedono come tale operazione possa aver implicato la realizzazione di riserve occulte. La sentenza impugnata sarebbe dunque lesiva degli art. 18 cpv. 1 e 2 LIFD e 19 cpv. 1 LIFD. A mente dei contribuenti, con la ristrutturazione in parola A.A.\_\_\_\_\_ avrebbe semplicemente ricevuto degli immobili corrispondenti al valore (venale) della sua quota, ciò che non implicherebbe nessuna alienazione di immobili sul piano del diritto civile. Inoltre, le riserve occulte non sarebbero un bene patrimoniale o un diritto, ma unicamente il risultato di un calcolo (differenza tra il valore venale e il valore contabile di un attivo). In quanto tali, le riserve occulte non sarebbero dunque soggette a cessione, contrariamente a quanto ritenuto dalla Corte cantonale. In assenza di una rivalutazione, dedurre un utile in capitale da una nuova ripartizione delle riserve occulte non sarebbe possibile. Gli insorgenti rilevano ancora come la nuova suddivisione delle riserve occulte non sia stata accompagnata da nessuna controprestazione tra i soci, di modo

che essa non dovrebbe comportare conseguenze fiscali di alcun genere.

7.3. Gli art. 18 e 19 LIFD, nella versione in vigore nel 2006, prevedono quanto segue:

"Art. 18 - Principio

1. Sono imponibili 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.

2. 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 integralmente 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.

[...]

Art. 19 - Ristrutturazioni

1. Le riserve occulte di un'impresa di persone (ditta individuale, società di persone) non sono imponibili nell'ambito di ristrutturazioni, in particolare in caso di fusione, di scissione o di trasformazione, se l'impresa rimane assoggettata all'imposta in Svizzera e gli elementi fino ad allora determinanti per l'imposta sul reddito vengono ripresi:

a. in caso di trasferimento di beni a un'altra impresa di persone;

[...]"

7.4. L'art. 19 cpv. 1 lett. a LIFD permette, quando dei beni sono trasferiti da un'impresa di persone a un'altra impresa di persone, di evitare - a determinate condizioni - l'imposizione delle riserve occulte sui beni oggetto della ristrutturazione. Come si deduce dalle condizioni imposte dalla disposizione in parola (persistenza dell'assoggettamento in Svizzera, ripresa degli elementi al valore determinante per l'imposta sul reddito), alla base della stessa vi è l'idea che le riserve occulte in gioco debbano essere mantenute, nel senso che esse sfuggono certo all'imposizione al momento della ristrutturazione, ma che saranno poi comunque tassate al momento di una loro (futura) realizzazione (cfr. REICH/VON AH, in ZWEIFEL/BEUSCH [ed.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3a ed., 2017, no 18 segg. ad art. 19 LIFD pag. 363 segg.). Per contro, se la ristrutturazione di una società di persone conduce (in un modo o nell'altro) alla realizzazione di una parte (o della totalità) delle riserve occulte presenti sui beni della società, queste sono imponibili come utile in capitale nel periodo fiscale nel quale ha avuto luogo la ristrutturazione, conformemente all'art. 18 cpv. 2 LIFD.

7.5. Nella fattispecie, è incontestato che gli immobili ripresi da A.A. \_\_\_\_\_ sono rimasti sostanza commerciale e sono stati iscritti a bilancio nei conti della Società 2 allo stesso valore che essi avevano nel bilancio della Società 1 (cfr. sentenza impugnata, pag. 9). Conformemente all'art. 19 cpv. 1 lett. a LIFD, e come correttamente ritenuto dal Tribunale d'appello, le riserve occulte relative agli immobili ripresi da A.A. \_\_\_\_\_ (pari a fr. 1'367'449.--) non sono dunque imponibili nell'ambito della ristrutturazione operata il 12 settembre 2006.

La questione che si pone è se ciò sia il caso anche per le riserve occulte relative agli immobili attribuiti agli altri soci della Società 1 (pari a fr. 4'541'520.-- [5'908'969 - 1'367'449]). A tal proposito, va osservato quanto segue. Come risulta chiaramente dallo specchio riassuntivo riprodotto poc'anzi (supra consid. 7.1), la ristrutturazione in parola ha avuto come conseguenza una suddivisione delle riserve occulte tra i soci non proporzionale alla quota di ogni singolo socio. A.A. \_\_\_\_\_, la cui quota nella Società 1 ammontava al 41,8 %, ha così ricevuto immobili su cui vi erano riserve occulte pari solo al 23,14 % ( $1'367'449 / 5'908'969 * 100$ ) delle riserve occulte totali. Dal canto loro, gli altri soci, la cui quota ammontava globalmente al 58,2 %, hanno ricevuto immobili su cui erano presenti riserve occulte pari al 76,86 % ( $4'541'520 / 5'908'969 * 100$ ) del totale delle riserve occulte. Sia l'autorità fiscale che il Tribunale d'appello hanno riconosciuto la neutralità fiscale della ristrutturazione aziendale del 12 settembre 2006, la quale non è rimessa in questione in questa sede. Per contro, come indicato in precedenza (supra consid. 7.1), la Corte cantonale ha ritenuto che il valore delle riserve occulte presenti

sugli immobili ripresi dal contribuente, ossia fr. 1'367'449.--, non corrispondeva al valore della sua quota nella Società 1 (41,8 %) applicato al valore totale delle riserve occulte presenti sugli immobili della suddetta Società (fr. 5'908'969.--), ovvero fr. 2'469'949.--, e che il ricorrente aveva realizzato riserve occulte in tale misura. Questa posizione non può essere seguita. Nel caso di specie, infatti, gli attivi suddivisi tra i soci nell'ambito della ristrutturazione erano attivi immobiliari: nessun socio ha

in tale occasione ricevuto una parte in contanti, né ha versato una controprestazione agli altri soci. Ogni socio ha dunque ricevuto degli immobili, su ognuno dei quali erano presenti riserve occulte in proporzione differente dagli altri. Ciò non di meno, il totale delle riserve occulte presenti sugli immobili suddivisi tra i soci non è cambiato in seguito alla ristrutturazione, ma è al contrario restato identico (fr. 5'908'969.--, di cui fr. 1'367'449.-- sugli immobili ripresi da A.A. \_\_\_\_\_ e fr. 4'541'520.-- su quelli ripresi dagli altri soci). In questo contesto è necessario non perdere di vista lo scopo perseguito dall'art. 18 cpv. 2 LIFD, che è quello di evitare che le riserve occulte presenti su un attivo (o parte di esse) sfuggano ad ogni imposizione in seguito a un'operazione economica avente degli effetti fiscali. L'essenziale in una situazione come quella che ci occupa è dunque che il totale delle riserve occulte prima e dopo tale operazione sia identico e non sfugga all'imposizione da parte delle autorità fiscali. Se il totale delle riserve occulte resta uguale, indipendentemente dalla proporzione di riserve occulte presenti sugli immobili ricevuti da ogni socio, l'operazione in questione - per quanto riguarda le riserve occulte - non ha avuto conseguenze fiscali. Infatti, in questo caso, ogni socio sarà (rispettivamente è stato) tassato sulle riserve occulte presenti sugli immobili da lui ripresi al momento della realizzazione di tali riserve occulte (ad esempio con il trasferimento degli immobili dalla sostanza commerciale alla sostanza privata), di modo che l'imposizione delle stesse da parte delle autorità fiscali resta assicurata. Ne consegue che, fatto salvo il caso di un abuso di diritto, che i fatti constatati dalla Corte cantonale - i quali vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF) - non permettono di ritenere nella fattispecie, una liquidazione parziale in seguito alla quale il socio uscente di una società

in accomandita riceve la sua parte in natura, sotto forma di immobili, e trasferisce questi ultimi (come sostanza commerciale) in un'altra società allo stesso valore di bilancio che essi avevano nella società precedente, non comporta una realizzazione delle riserve occulte presenti sugli immobili attribuiti agli altri soci fondata sul fatto che la proporzione di tali riserve occulte è superiore alla quota che gli altri soci avevano nella prima società (in questo senso, cfr. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2a ed., 2019, no 95 ad art. 18 LIFD pag. 469; REICH/VON AH; op. cit., n° 37 ss ad art. 19 LIFD pag. 368 segg.; si veda anche, con esempi che suggeriscono una soluzione diversa, senza riferirsi tuttavia alla ripresa di immobili, MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht - Ein Grundriss mit Beispielen, 9a ed., 2018, pag. 119 seg.; CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, 3a ed., 1993, pag. 614 seg.). Alla luce di quanto precede, il metodo adottato dal fisco ticinese e confermato dal Tribunale d'appello per calcolare le conseguenze fiscali della ristrutturazione aziendale del 12 settembre 2006 non può essere approvato. Su questo punto, il ricorso va dunque accolto e la sentenza impugnata riformata nel senso che nel reddito imponibile IFD 2006 dei ricorrenti non va incluso l'utile in capitale pari a fr. 770'003.-- (recte: fr. 777'003.--) dedotto dalla rinuncia a una parte delle riserve occulte sugli immobili bernesi. A questo proposito, va ancora rilevato che la sentenza impugnata fa stato di un utile in capitale di fr. 770'003.-- (sentenza impugnata, pag. 11). Alla lettura della motivazione ritenuta dai Giudici ticinesi, appare tuttavia chiaro che si tratta di una svista, che il Tribunale federale può rettificare d'ufficio (cfr. art. 105 cpv. 2 LTF), poiché tale importo è il risultato (errato) della sottrazione 1'102'500 - 325'497 (sentenza impugnata, pag. 11). Oltretutto, la decisione del fisco ticinese del 22 marzo 2017, confermata su questo punto dal Tribunale d'appello, fa appunto stato di un utile in capitale pari a fr. 777'003.-- (cfr. decisione di tassazione dopo rettificazione su reclamo del 22 marzo 2017, pag. 2).

## V. Imposta cantonale

8.

Eccezion fatta per le critiche di ordine formale esaminate (e scartate) in precedenza (supra consid. 4 e 5), i ricorrenti non formulano nessuna censura e non prendono nessuna conclusione relativa all'IC, di modo che tale aspetto non va esaminato oltre (cfr. art. 107 cpv. 1 LTF).

## VI. Esito del litigio; spese e ripetibili

9.

9.1. In conclusione, il ricorso è parzialmente accolto per quanto riguarda l'IFD 2006 ed è respinto per quanto concerne l'IC 2006. Il giudizio impugnato è parzialmente riformato nel senso dei considerandi e l'incanto rinviato al fisco ticinese per nuova tassazione IFD (art. 107 cpv. 2 in fine LTF; sentenze 2C 1059/2017 del 19 febbraio 2020 consid. 6.7 e 2C 560/2014 del 30 settembre 2015 consid. 3.5).

9.2. Visto l'esito del giudizio, le spese giudiziarie vanno poste in parte a carico dei ricorrenti, in solido, in ragione di fr. 1'500.-- (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF), e in parte a carico dello Stato del Cantone

Ticino, toccato dall'esito della causa nei suoi interessi pecuniari (art. 66 cpv. 4 LTF), in ragione di fr. 3'000.--.

9.3. Lo Stato del Cantone Ticino, cui non vengono assegnate ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF), dovrà rifondere in solido (art. 68 cpv. 4 LTF per analogia) ai ricorrenti, che si sono avvalsi di un avvocato, un'indennità ridotta per ripetibili della sede federale pari a fr. 3'000.-- (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF).

9.4. La causa è inoltre rinviata al Tribunale d'appello, affinché statuisca nuovamente sulle spese e sulle ripetibili della procedura cantonale (cfr. art. 67 e 68 cpv. 5 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.

Per quanto riguarda l'IFD 2006, il ricorso è parzialmente accolto. La sentenza del Tribunale d'appello del 7 maggio 2019 è parzialmente riformata nel senso che nel reddito imponibile IFD 2006 dei ricorrenti non va incluso un utile in capitale pari a fr. 777'003.--. L'incarto è rinviato alla Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino per nuova tassazione in tal senso. Per il resto, il ricorso è respinto.

2.

Il ricorso è respinto per quanto riguarda l'IC 2006.

3.

Le spese giudiziarie di complessivi fr. 4'500.-- sono poste a carico dei ricorrenti, in solido, in ragione di fr. 1'500.-- e a carico dello Stato del Cantone Ticino in ragione di fr. 3'000.--.

4.

Lo Stato del Cantone del Ticino rifonderà ai ricorrenti, in solido, un'indennità ridotta di fr. 3'000.-- a titolo di ripetibili della sede federale.

5.

La causa è rinviata al Tribunale d'appello, affinché decida di nuovo su spese e ripetibili della procedura cantonale.

6.

Comunicazione ai patrocinatori dei ricorrenti, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni.

Losanna, 24 luglio 2020

In nome della II Corte di diritto pubblico  
del Tribunale federale svizzero

Il Presidente: Seiler

Il Cancelliere: Ermotti