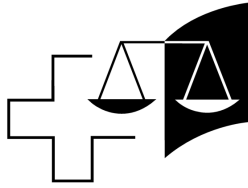


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_791/2019**

**Sentenza dell'8 dicembre 2021**

**Il Corte di diritto pubblico**

Composizione

Giudici federali Seiler, Presidente,  
Aubry Girardin, Donzallaz,  
Cancelliera Ieronimo Perroud.

Partecipanti al procedimento

A.A.\_\_\_\_\_,  
patrocinato dagli avv. Luigi Mattei e Ruben Borga,  
ricorrente,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, viale Stefano Franscini 6, 6501 Bellinzona.

Oggetto

Imposta cantonale (IC) e imposta federale diretta (IFD) 2006, 2007, 2008,

ricorso contro la sentenza emanata il 25 luglio 2019

dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (80.2018.259,260).

**Fatti:**

**A.**

Nel 1983 i coniugi B.A.\_\_\_\_\_ e A.A.\_\_\_\_\_, titolari di uno studio legale a X.\_\_\_\_\_, hanno costituito la Fondazione C.\_\_\_\_\_ (di seguito: la Fondazione), alla quale nel corso degli anni hanno ceduto vari beni patrimoniali tra cui fondi situati in Ticino nonché diversi crediti derivanti da fatture dello studio legale. Secondo il suo statuto la Fondazione perseguiva principalmente scopi ideali (assistenza familiare), l'annesso statuto complementare elencava però anche scopi di natura economica. Beneficiari sono in particolare i discendenti dei coniugi A.\_\_\_\_\_.

Con giudizio del 12 dicembre 2010 (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 che contiene una dettagliata cronistoria, a cui si rinvia) il Tribunale federale, pronunciandosi sulle tassazioni in materia di imposta cantonale (IC) e di imposta federale diretta (IFD) per i periodi fiscali 1997/1998, 1999/2000 e 2001/2002, ha giudicato, tra l'altro, che gli scopi della Fondazione erano incompatibili con l'art. 335 CCS, motivo per cui alla stessa non andava riconosciuta una personalità giuridica autonoma. Ciò rendeva superfluo l'esame della liceità dell'imposizione "per trasparenza" effettuata dalle autorità cantonali, dato che i fattori fiscali relativi alla Fondazione andavano comunque ascritti ai soggetti fiscali originari, ovvero ai coniugi A.\_\_\_\_\_, nell'ambito delle tassazioni che li concernevano e secondo la loro originaria appartenenza (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 citata, consid. 11.7).

Pronunciandosi poi sull'eventualità, avanzata dai coniugi A.\_\_\_\_\_, di convertire la Fondazione in

una fondazione di famiglia conforme agli scopi previsti dall'art. 335 CCS rispettivamente in una "normale" fondazione, questa Corte ha precisato che se le autorità competenti in ambito fiscale potevano controllare la conformità al diritto civile di una fondazione di famiglia, il loro potere d'esame si limitava tuttavia alla constatazione di lacune manifeste, che risultano così gravi da avere quale effetto la sua nullità. Nel caso contrario, era invece necessario lasciare l'accertamento della situazione giuridica al giudice civile, segnatamente nel contesto di una specifica azione ex art. 88 CCS (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 citata, consid. 10.2 e 11.5 e riferimenti). Infine ha precisato che nel caso di specie il quesito esulava dal litigio dato che le eventuali modifiche statutarie decise dal Consiglio di Fondazione nel dicembre 2007 (vedasi il relativo verbale agli atti) non erano state attuate nei periodi fiscali in discussione.

## **B.**

**B.a.** Facendo seguito alle dichiarazioni fiscali concernenti l'imposta cantonale (IC) e l'imposta federale diretta (IFD) per gli anni 2006, 2007 e 2008 inoltrate dai coniugi A. \_\_\_\_\_, con tre decisioni datate 28 novembre 2012, l'Ufficio circondariale di tassazione di X. \_\_\_\_\_ ha notificato loro le tassazioni IC/IFD 2006 a 2008, nelle quali ha definito i redditi nonché la sostanza imponibile nel modo seguente: Per il 2006 il reddito imponibile è stato stabilito in fr. 541'400.-- per l'IC e in fr. 549'200.-- per l'IFD, mentre la sostanza imponibile è stata definita in fr. 2'678'000.--. Per il 2007 il reddito imponibile è stato stabilito in fr. 407'700.-- per l'IC e in fr. 416'700.-- per l'IFD, mentre la sostanza imponibile è stata definita in fr. 3'730'000.--. Per il 2008 il reddito imponibile è stato stabilito in fr. 452'600.-- per l'IC e in fr. 454'500.-- per l'IFD, mentre la sostanza imponibile è stata definita in fr. 4'901'000.--. In tutte e tre le tassazioni l'autorità fiscale ha deciso, come nei periodi fiscali precedenti, d'imporre "per trasparenza" la Fondazione e ha quindi aggiunto agli elementi imponibili dei contribuenti i redditi da titoli e da capitali e l'utile derivante dal recupero di crediti ceduti spettanti alla Fondazione. Per quanto concerne il reddito professionale, vi è stata una ripresa per spese non ammesse di fr. 20'000.--. Infine è stata rifiutata, per gli anni 2006 e 2007, la deduzione della perdita legata alla gestione di un'azienda agricolo-forestale, non potendo essere considerata come un'attività lucrativa indipendente.

**B.b.** Con tre decisioni su reclamo del 17 giugno 2015 l'autorità di tassazione ha parzialmente accolto i reclami presentati dai contribuenti. In particolare ha stralciato alcuni ricavi della Fondazione, imposti per trasparenza quale redditi dell'attività lucrativa indipendente dei reclamanti e ha ridotto il valore degli attivi mobiliari. Per il 2006 il reddito imponibile è stato quindi fissato a fr. 529'400.-- per l'IC e a fr. 537'900 per l'IFD, mentre la sostanza imponibile ammontava a fr. 1'780'000.--. Per il 2007 il reddito imponibile è stato fissato a fr. 402'800.-- per l'IC e a fr. 411'800.-- per l'IFD, mentre la sostanza imponibile era di fr. 2'832'000.--. Per il 2008 il reddito imponibile era pari a fr. 439'100.-- per l'IC e a fr. 441'000.-- per l'IFD, mentre la sostanza imponibile era di fr. 4'003'000.--.

**B.c.** Pronunciandosi il 15 maggio 2017 sui tre ricorsi concernenti le tassazioni IC e IFD 2006, 2007 e 2008 sottoposte dalla Fondazione e dai coniugi A. \_\_\_\_\_, la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino li ha dichiarati inammissibili per difetto di legittimazione ad agire in quanto esperiti dalla Fondazione e li ha respinti in quanto presentati dai consorti A. \_\_\_\_\_.

Esprimendosi in primo luogo sulla problematica dell'imposizione della Fondazione "per trasparenza", i giudici ticinesi hanno osservato che la questione era stata ampiamente trattata in due sue precedenti decisioni, la prima riguardante i periodi fiscali dal 1997 al 2002 - poi confermata dal Tribunale federale (con la già citata sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 del 12 dicembre 2010) che aveva altresì respinto la successiva domanda di revisione (sentenza 2F\_3/2011 del 23 febbraio 2011) - e la seconda (del 4 marzo 2016) relativa ai periodi fiscali 2003, 2004 e 2005. Essi hanno quindi precisato che per effetto di queste decisioni, la Fondazione era stata assoggettata ad imposizione "per trasparenza" e di riflesso i suoi fattori fiscali ascritti ai soggetti fiscali originari, ovvero i coniugi A. \_\_\_\_\_, siccome i suoi scopi erano stati riconosciuti incompatibili con l'art. 335 CCS. La Corte cantonale ha quindi rinviato alle argomentazioni su cui erano fondate le menzionate decisioni, nelle quali si era espressa su tutti gli aspetti sollevati nuovamente dai contribuenti, e si è limitata a rilevare che non era stata data una rassicurazione scritta riguardo alla qualifica della Fondazione e che non risultava determinante né che negli anni 1997-2000 erano state percepite le imposte immobiliari dalla

Fondazione né che l'esistenza della medesima non era stata messa in discussione nelle precedenti tassazioni.

In merito alle critiche rivolte dagli insorgenti alla giurisprudenza del Tribunale federale relativa alle fondazioni di "mantenimento", i giudici ticinesi hanno osservato che detta prassi era stata confermata nella **DTF 140 II 255** segg., ove si era fatto espresso riferimento alla sentenza 2C\_157/2010 del 12 dicembre 2010 con richiamo delle competenze delle autorità fiscali in materia di controllo della conformità al diritto civile di una fondazione di famiglia. Infine, le rimanenti censure (concernenti una ripresa dipendente dallo scioglimento di una riserva negativa nel periodo fiscale 2006, deduzioni di spese di gestione e di manutenzione di vari immobili, gli attivi e i debiti della Fondazione nonché i loro debiti privati) formulate dagli insorgenti sono state respinte rispettivamente ritenute superate visti i precedenti giudizi cantonali cresciuti in giudicato.

## **C.**

**C.a.** Con sentenza 2C\_559/2017 del 20 novembre 2018 il Tribunale federale ha parzialmente accolto, nella misura in cui era ammissibile, il ricorso in materia di diritto pubblico presentato dai coniugi A. \_\_\_\_\_ contro la sentenza cantonale del 15 maggio 2017. Dopo avere constatato che gran parte delle critiche formulate contro le tassazioni IC e IFD 2006, 2007 e 2008 si riferivano in realtà alle precedenti decisioni emesse dalla Camera di diritto tributario - e quelle successive del Tribunale federale - ragione per cui andava rinviato a quanto già deciso sulla questione della nullità della Fondazione per gli anni fiscali 1997 a 2005 (sentenza 2C\_559/2017 citata consid. 4.4), il Tribunale federale ha giudicato che la Corte cantonale aveva disatteso il diritto di essere sentiti dei contribuenti. Essa infatti non si era espressa, neanche effettuando un apprezzamento anticipato delle prove, sulla questione, sollevata e documentata negli allegati presentati in sede cantonale (segnatamente replica del 15 ottobre 2015, ove veniva indicato che nel corso della riunione del Consiglio di Fondazione tenutasi il 18 dicembre 2007 gli scopi statutari sarebbero stati modificati e completati, modifiche poi precisate e confermate con atto notarile dell'11 aprile 2011), di una possibile conversione della Fondazione in una fondazione di famiglia conforme agli scopi previsti dall'art. 335 CCS rispettivamente in una normale "fondazione". La sentenza querelata è stata quindi annullata e gli atti rinviati alla Camera di diritto tributario per nuovo giudizio.

**C.b.** Dopo avere dato ai contribuenti e al fisco la facoltà di esprimersi, la Camera di diritto tributario si è nuovamente pronunciata sui ricorsi concernenti le imposte cantonali (IC) e l'imposta federale diretta (IFD) 2006 a 2008 e gli ha ancora una volta respinti con sentenza del 25 luglio 2019. Richiamati i dati forniti dai contribuenti nelle loro dichiarazioni fiscali per gli anni 2006 a 2008 (redditi principali e elementi patrimoniali considerati preponderanti), le corrispondenti decisioni di tassazioni emesse dal fisco, contenenti redditi e sostanza imponibili rettificati, e quelle successive che accoglievano parzialmente (stralcio di alcuni ricavi della Fondazione imposti per trasparenza e riduzione degli attivi mobiliari) i reclami interposti contro le tassazioni, la Corte cantonale si è confrontata con la questione dell'eventuale conversione della Fondazione in una fondazione di famiglia conforme agli scopi previsti dall'art. 335 CCS, rispondendovi per la negativa. Dopo esame degli elementi a sua disposizione ha osservato che non ravvisava motivi che avrebbero permesso di giungere ad una diversa conclusione di quella a cui era pervenuta nella precedente sentenza del 15 maggio 2017.

## **D.**

**D.a.** Il 16 settembre 2019 B.A. \_\_\_\_\_ e A.A. \_\_\_\_\_ hanno inoltrato al Tribunale federale un ricorso in materia di diritto pubblico, con cui chiedono che la sentenza cantonale del 25 luglio 2019 sia annullata, che la Fondazione sia riconosciuta come civilmente e fiscalmente valida conformemente all'art. 335 CCS, in subordine agli art. 80 segg. CCS e, di conseguenza, che gli atti vengano rinviati all'Ufficio circondariale di tassazione competente affinché procedi ad una nuova tassazione in tal senso. Adducono, in sintesi, che la Corte cantonale, la quale non avrebbe effettuato la necessaria distinzione tra scopo e attività della Fondazione, avrebbe di riflesso rifiutato a torto di ammettere che in seguito alle modifiche statutarie effettuate lo scopo della Fondazione sarebbe ora compatibile con all'art. 335 CCS.

Invitate ad esprimersi, la Camera di diritto tributario, senza formulare osservazioni, la Divisione delle contribuzioni e l'Amministrazione federale delle contribuzioni, la quale si richiama alla motivazione della sentenza impugnata, hanno proposto la reiezione del ricorso.

L'11 dicembre 2019 i ricorrenti hanno depositato un allegato di replica, con il quale hanno confermato la loro posizione.

**D.b.** In seguito al decesso, avvenuto il 31 ottobre 2020, della ricorrente B.A. \_\_\_\_\_, la procedura dinanzi al Tribunale federale è stata sospesa con decreto presidenziale del 24 novembre 2020 per la durata di tre mesi (poi prorogata di un mese il 22 gennaio 2021) in attesa della comunicazione dei nominativi degli eredi della de cuius, della loro volontà di mantenere il gravame nonché della produzione di un certificato ereditario e di eventuali procure in favore di uno dei rappresentati. Il 28 gennaio 2021 il ricorrente A.A. \_\_\_\_\_ ha informato il Tribunale federale che, a seguito di rinunce degli (altri) eredi a suo favore nella successione della de cuius, era erede unico; inoltre voleva mantenere il ricorso. Con decreto presidenziale del 2 febbraio 2021 il procedimento è stato quindi riattivato.

## **Diritto:**

### **1.**

Il Tribunale federale esamina d'ufficio se e in che misura un ricorso può essere esaminato nel merito (DTF 146 IV 185 consid. 2).

### **2.**

**2.1.** La Camera di diritto tributario ha emanato un'unica sentenza concernente le imposte cantonali e l'imposta federale diretta; in tali circostanze, il ricorrente poteva anche lui formulare critiche e conclusioni valide per le due categorie di imposte, senza procedere a ulteriori distinzioni, in un unico allegato (DTF 135 II 260 consid. 1.3).

**2.2.** L'impugnativa concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto le eccezioni previste dall'art. 83 LTF ed è diretta contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 e art. 90 LTF). Essa è stata interposta nei termini dal destinatario del giudizio contestato (art. 46 cpv. 1 lett. b in relazione con l'art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse alla sua modifica (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto di principio ricevibile come ricorso ordinario in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF; al riguardo, cfr. anche l'art. 73 LAID [RS 642.14]).

**2.3.** Con il ricorso in materia di diritto pubblico può in particolare venir censurata la violazione del diritto federale (art. 95 LTF). Di principio, il Tribunale federale ne verifica liberamente l'applicazione, quindi anche la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze inferiori alle disposizioni della legge federale sull'armonizzazione fiscale (art. 106 cpv. 1 LTF; DTF 144 II 313 consid. 5.1 e 5.3). Nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate (DTF 142 III 364 consid. 2.4). Nell'atto di ricorso occorre pertanto spiegare in modo conciso in cosa consiste la lesione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato (DTF 143 II 283 consid. 1.2.2; 142 I 99 consid. 1.7.1). Esigenze più severe valgono poi in relazione alla violazione di diritti fondamentali; simili critiche vengono infatti trattate unicamente se sono state motivate in modo circostanziato ed esaustivo mentre, in caso contrario, esse non possono essere prese in considerazione (art. 106 cpv. 2 LTF; DTF 144 II 313 consid. 5.1; 143 II 283 consid. 1.2.2 e 142 III 364 consid. 2.4). Lo stesso vale quando le disposizioni della LAID lasciano un certo margine di manovra ai Cantoni, l'esame dell'interpretazione del diritto cantonale essendo allora pure limitato alla violazione dei diritti fondamentali, segnatamente del divieto dell'arbitrio (DTF 134 II 207 consid. 2 e riferimenti).

**2.4.** Per quanto concerne i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento che è stato svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Può scostarsene quando è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove (DTF 136 III 552 consid. 4.2). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF). A meno che non ne dia motivo la decisione impugnata, esigenza il cui adempimento dev'essere dimostrato dalla parte ricorrente, non tiene inoltre conto di fatti o mezzi di prova nuovi, i quali non possono in ogni caso essere posteriori alla stessa (art. 99 cpv. 1 LTF; DTF 133 IV 343 consid. 2.1).

Il gravame rispetta i requisiti in materia di motivazione menzionati solo in parte. Nella misura in cui li disattende, sfugge di conseguenza a un esame di questa Corte.

### 3.

**3.1.** Pronunciandosi sulla questione di sapere se, come sostenuto dal ricorrente, le modifiche apportate allo statuto della Fondazione nel corso della riunione del Consiglio di Fondazione tenutasi il 18 dicembre 2007, poi precisate e confermate con atto notarile nella seduta dell'11 aprile 2011, permettevano ora di considerarla conforme all'art. 335 CCS, i giudici cantonali hanno dapprima rievocate dette modifiche nonché rilevato che sempre nel corso della riunione dell'11 aprile 2011 era anche stato approvato (...) "la ratifica in globo delle cessioni ai fondatori, adottate il 18.12.2007 (...), di tutti gli attivi mobili (...) e passivi loro collegati, essendone esclusi i beni immobili e passivi loro collegati, nonché escluse le pretese cedute dallo studio A. \_\_\_\_\_ a fine 1994 (...) ancor oggi di difficile incasso (...)" (sentenza impugnata consid. 2.1 pag. 8 seg.).

Esaminando la contabilità della Fondazione dopo la modifica statutaria e la cessione degli attivi, la Camera di diritto tributario ha in primo luogo considerato che gli aspetti che avevano comportato il mancato riconoscimento della Fondazione erano tuttora presenti e determinanti. In primo luogo ha rilevato che erano stati ceduti solo le partecipazioni sociali e gli oggetti d'arte, archeologici e storici, mentre erano rimasti nel bilancio della Fondazione tutti i beni immobiliari e le "posizioni creditorie controverse", cioè quei crediti cedute dallo studio legale dei fondatori. Inoltre fra gli attivi figurava anche un credito della Fondazione nei confronti dei fondatori ( "*Debitoren Stifter*"). Inizialmente pari a fr. 1'981'406.-- a fine 2007, ammontava a fr. 2'188'132.-- al 31 dicembre 2008, ciò che in buona parte traeva origine proprio dalla cessione degli attivi decisa nella riunione del dicembre 2007. In effetti, il valore netto degli attivi trasferiti dalla Fondazione ai fondatori era di fr. 1'090'724.74, somma corrispondente alla differenza tra il valore contabile degli attivi ceduti, cioè fr. 4'951'912.23, e quello dei debiti relativi, fr. 3'861'187.49. Siccome però il prezzo in questione non era stato soluto, l'importo era stato aggiunto ai debiti che i fondatori già avevano nei confronti della Fondazione.

La Corte cantonale ha quindi considerato che le modifiche degli statuti adottate fine 2007 e i successivi adeguamenti del bilancio non avevano alcuna ripercussione sul riconoscimento fiscale della Fondazione, poiché gli aspetti problematici rilevati nel passato erano solo in minima parte stati risolti. La Fondazione continuava infatti ad essere utilizzata per gestire l'incasso di crediti problematici dello studio legale dei fondatori, ciò che come già spiegato nel passato non era conciliabile con l'art. 335 CCS. Al riguardo ha osservato che certe affermazioni dei contribuenti figuranti negli allegati di causa, segnatamente nella replica del 17 gennaio 2019, concernenti proprio questi crediti problematici e la loro asserita retrocessione ai fondatori, erano in manifesto contrasto con quanto risultava invece dalla deliberazione del Consiglio di Fondazione, approvata l'11 aprile 2011, che escludeva invece questa restituzione, come pure dai bilanci della Fondazione, che negli anni susseguenti hanno continuato a registrare, fra gli attivi la voce "*Forderungen geg. säumige Debitoren (Streitfälle)*" per 3 milioni di franchi e, fra i passivi, un accantonamento della stessa misura ( "*Rückstellung für säumige Debitoren und allgemeine Risiken*"). Senza tralasciare che i contribuenti si dichiaravano consapevoli del fatto che la cessione dei crediti dello studio legale costituiva "una delle attività più criticate come incompatibili con la fondazione".

I giudici cantonali si sono poi chinati sugli importanti debiti che i fondatori avevano nei confronti della Fondazione, la quale utilizzava una quota importante del proprio patrimonio - circa due milioni di franchi - per finanziare i fondatori senza nessuna remunerazione. Rilevato che i rapporti "debito - credito" tra la Fondazione e i fondatori erano sempre stati complessi, essi hanno rimarcato che, fino alla fine del 2007, i crediti vantati dai fondatori nei confronti della Fondazione erano predominanti, ciò che era già problematico, come peraltro già giudicato in una loro precedente sentenza del 24 ottobre 2007 in merito alle tassazioni dei periodi fiscali fino al 2004. Oltre a questi crediti dei fondatori, ammontanti a fine 2007 a fr. 2'442'683.--, la Fondazione vantava a sua volta crediti nei loro confronti, più esattamente verso lo studio legale dei fondatori, il cui ammontare corrispondeva all'incirca ai crediti dei fondatori. Al momento della modifica statutaria, con il trasferimento degli attivi mobiliari, debiti e crediti erano stati compensati. Sennonché allo stesso momento era nato un nuovo debito dei fondatori ([ "*Debitoren Stifter*"], conseguenza del mancato pagamento del prezzo di cessione degli attivi e passivi, come già accennato), di modo che la Fondazione, dopo la modifica statutaria, era passata da una situazione di debitrice verso i fondatori per fr. 121'093.-- alla condizione di creditrice di ben fr. 2'447'741.--. Ora non rientrava certamente tra gli scopi di una fondazione di famiglia ai sensi dell'art. 335 cpv. 1 CCS di concedere finanziamenti milionari ai propri fondatori.

In seguito, il fatto che i fondatori si fossero fatti retrocedere dalla Fondazione parte dei beni che le avevano precedentemente attribuito dimostrava, secondo la Corte cantonale, che tra il patrimonio personale dei primi e quello della seconda vi era una certa osmosi, indubbiamente problematica nella prospettiva del riconoscimento della personalità giuridica della Fondazione, dato che un principio

fondamentale del diritto della fondazione è che il fondatore si separi definitivamente del suo patrimonio, destinato a conseguire un fine particolare.

La Corte cantonale non si è poi espressa sul finanziamento di fr. 247'090.-- concesso dalla Fondazione a una delle figlie dei fondatori, ritenuto trascurabile visto l'ammontare dei debiti della Fondazione nei confronti dei fondatori. Tutt'al più ha definito insolito il fatto che l'interessata, da quando aveva ottenuto il finanziamento, nel 2003, non aveva mai effettuato alcun ammortamento né pagato alcun interesse, allorché la loro capitalizzazione aveva portato il saldo del debito, alla fine del 2012, a fr. 372.031.--.

Essa ha concluso osservando che niente le permetteva pertanto di scostarsi dalle conclusioni alle quali era giunta nella sentenza del 15 maggio 2017 e ha quindi respinto il ricorso sottoposto.

**3.2.** Il ricorrente, da parte sua, rimprovera all'autorità precedente di non essersi confrontata in maniera approfondita e corretta con le modifiche statutarie adottate a fine 2007. Al riguardo osserva in primo luogo che se, effettivamente, si può ammettere che lo scopo della Fondazione, così come previsto dall'art. 2 dello statuto del 31 marzo rispettivamente del 5/9 dicembre 1983 e dagli art. 1, 3 e 8 dello statuto complementare del 6 settembre 1983 non era compatibile con gli scopi previsti dall'art. 335 cpv. 1 CCS, ciò tuttavia non varrebbe (più) per il periodo successivo. Infatti la modifica decisa il 18 dicembre 2007 avrebbe apportato una variazione decisiva, nella misura in cui l'art. 2 recita ora "*scopo della Fondazione è di coprire spese di educazione, dotazione o assistenza di membri della famiglia, potendo perseguire anche scopi analoghi*". L'abrogazione poi dello statuto complementare avrebbe inoltre permesso di eliminare le prestazioni con scopo generico di mantenimento, in particolare quelle legate alla previdenza professionale ed extra-professionale, che avevano portato il Tribunale federale a constatare l'incompatibilità della Fondazione con l'art. 335 cpv. 1 CCS. Erano altresì stati soppressi tutti quegli elementi dello scopo oggetto di critiche, tra cui quelli di carattere ideale relativi alla conservazione delle proprietà, alle raccolte di archivi, libri, oggetti anche preistorici, stampe d'interesse storico, ecc., retrocessi ai fondatori. Ne discendeva che lo scopo della Fondazione era quindi ora del tutto compatibile con l'art. 335 CCS.

Il ricorrente adduce poi che si dovrebbe distinguere tra gli scopi della Fondazione, in relazione alle prestazioni previste in favore dei beneficiari, e le attività svolte dalla medesima, che sarebbero due cose ben diverse. Ora, l'incasso di crediti, criticato dalla Camera di diritto tributario, sarebbe un'attività, non uno scopo della Fondazione, come erroneamente giudicato dall'autorità precedente. Detti crediti sarebbero inoltre degli attivi della Fondazione, che andavano, se possibile e nei modi ritenuti più opportuni dal Consiglio di Fondazione, realizzati per accrescere il proprio patrimonio e permettere di conseguenza la realizzazione degli scopi previsti dall'art. 2 dello statuto. Al riguardo precisa che detti crediti sarebbero in ogni caso stati retrocessi ai fondatori nel corso del 2013 (cfr. verbale riunione Consiglio di Fondazione del 21 febbraio 2013), di modo che il relativo credito, pari a fr. 3'000'000.-- è stato tolto dagli attivi a bilancio, con contestuale eliminazione dai passivi della riserva d'incasso di fr. 360'000.-- relativa agli stessi, (cfr. bilanci relativi agli anni a partire del 2013). Per di più sebbene le autorità fiscali cantonali abbiano sempre criticato quest'attività, il ricorrente rileva che tale agire sarebbe ingiustificato, come lo dimostrerebbe il fatto che nemmeno il Tribunale federale, nella sentenza del 12 dicembre 2010, si sarebbe espresso in proposito.

Sulla questione del credito della Fondazione nei confronti dei fondatori erratamente interpretato, secondo il ricorrente, come un finanziamento milionario ai fondatori non conforme agli scopi di cui all'art. 335 CCS, egli rileva che secondo la dottrina maggioritaria, il patrimonio della Fondazione dev'essere sufficientemente determinato e perlomeno determinabile, oltre che separato da quello dei fondatori. Un trasferimento di proprietà non è al contrario necessario, essendo sufficiente una cosiddetta "*schuldrechtliche Verpflichtung*". In altre parole è sufficiente che il fondatore si separi dei beni destinati alla Fondazione, i quali possono essere costituiti da un qualsiasi valore patrimoniale, anche dei crediti nei confronti del fondatore stesso. In ogni modo contesta che il credito litigioso costituisca un finanziamento milionario nei confronti dei fondatori e nota che lo stesso, come risulta dal bilancio 2010, è diminuito, risultando iscritto per un valore contabile pari a fr. 732'745.71. In proposito spiega che, a seguito della sentenza del Tribunale federale del 12 dicembre 2010, i fondatori hanno deciso di farsi retrocedere tutti gli attivi mobiliari, poiché giudicati incompatibili con gli scopi di una fondazione di famiglia e si sono impegnati a pagare un prezzo considerato equo, corrispondente al valore contabile iscritto a bilancio. Mal si comprende quindi come tale modo di procedere possa essere inteso come un finanziamento milionario ai fondatori.

Infine, riguardo alla questione della criticata osmosi tra il patrimonio della Fondazione e quello dei fondatori, il ricorrente contesta che ciò sia il caso perché il Consiglio di Fondazione, composto dai due fondatori e da altri tre membri, deve prendere le proprie decisioni alla maggioranza dei due terzi dei presenti; è quindi ben difficile che i due fondatori possano del tutto autonomamente disporre del

patrimonio della Fondazione. Per quanto concerne poi il prestito accordato ad una delle beneficiarie, segnatamente il fatto che ella non avrebbe mai proceduto ad alcun ammortamento né pagato interessi, ciò sarebbe scorretto poiché gli interessi sono stati regolarmente conteggiati tant'è che a fine 2012 il debito assommava già a fr. 372'031.--. E senza omettere che detto prestito, in base al diritto delle fondazioni avrebbe anche potuto avvenire a titolo gratuito, mentre la beneficiaria ha preferito averlo come prestito, con accumulo degli interessi.

Il ricorrente conclude affermando che la Fondazione dev'essere riconosciuta quale soggetto giuridico autonomo, soprattutto perché il potere d'esame dell'autorità fiscale deve limitarsi alla constatazione di lacune manifeste, così gravi da avere quale effetto la nullità, ciò che non sarebbe palesemente il caso in concreto, così che l'accertamento della situazione giuridica andrebbe lasciato al giudice civile, considerando data l'esistenza della Fondazione fino ad un eventuale giudizio definitivo in merito. Inoltre, quand'anche dovesse essere ammessa un'incompatibilità al diritto civile, in ogni caso la stessa non riguarderebbe in nessun caso aspetti evidenti, quale la non conformità all'art. 335 CCS degli scopi indicati negli statuti, bensì unicamente questioni secondarie, che potrebbero se del caso comportare unica-mente una nullità parziale della Fondazione, aspetto su cui però la Corte cantonale non si è pronunciata, come non si è espressa sulla possibilità di riconoscere la Fondazione, nella denegata e contestata ipotesi in cui non fosse conforme all'art. 335 CCS, come una normale fondazione ai sensi dell'art. 80 CCS, ciò che a mente del ricorrente sarebbe del tutto appropriato. In quest'ultima ipotesi però contesta già, anche se a suo avviso la questione esula dall'oggetto del litigio, che si possa tassarla per trasparenza perché si penserebbe, erroneamente, che sia stata scelta unicamente a fini di evasione fiscale.

### 3.3.

**3.3.1.** Come emerge dagli atti di causa, e come peraltro già richiamato da questa Corte nella sua sentenza del 12 dicembre 2010 già citata (consid. 11), l'art. 2 dello statuto della Fondazione del 31 marzo rispettivamente 5/9 dicembre 1983 era del seguente tenore:

"Zweck der Stiftung ist die Beihilfe zur beruflichen Ausbildung und Etablierung der Stiftungsbegünstigten, die Vorsorge für die Wechselfälle des Lebens und die Behebung von Notlagen der Begünstigten:

- a) die Stiftung kann insbesondere nach Vereinbarung mit Begünstigten und ihren Angehörigen, Funktionen der beruflichen und ausserberuflichen Vorsorge übernehmen;
  - b) sie kann auch die Funktionen einer "Familienheimstätte" gemäss Art. 349 ZGB übernehmen".
- Il 6 settembre 1983, la Fondazione si era inoltre dotata di uno statuto complementare, che in merito agli obiettivi perseguiti così precisava (art. 1) :

" 1 *Nell'intento dei fondatori è destinata a conciliare scopi:*

a) economici e di attualità, come la previdenza professionale per la parte non coperta dalle assicurazioni sociali obbligatorie, la spinta e l'incoraggiamento alla formazione e all'impianto di professioni liberali o artistiche, l'aiuto in situazioni d'indigenza, di malattia, d'infortunio o altro grave disagio;

b) di coesione familiare, anche dopo l'allontanarsi dei rapporti di parentela;

c) d'ordine ideale: il tentativo di possibilmente conservare e amministrare razionalmente una vasta proprietà forestale in zona paesaggisticamente rilevante; la formazione, la conservazione e l'ordinamento di archivi e collezioni storico-artistiche, il ricordo degli antenati, ecc."

2 La Fondazione viene inizialmente dotata di proprietà immobiliari e forestali, con l'intenzione di successivamente ampliarle e migliorarle, nell'intento di possibilmente evitarne la dispersione attraverso divisioni, vendite e controversie successorie e di esercitare la gestione in comune, fra i discendenti viventi. Il controvalore di tali apporti è considerato alla stregua di mutui in conto risparmio di previdenza."

Ulteriori disposizioni concernenti gli scopi previdenziali perseguiti erano contenute negli art. 3 segg. dello statuto complementare, quindi nell'art. 8 dello stesso, da cui risulta ancor più in generale che:

"Oltre alle prestazioni di previdenza, finanziate possibilmente nel modo previsto sopra, la Fondazione potrà, nel limite delle sue possibilità, corrispondere mutui ed assegni a scopo di studio, di impianto professionale e familiare, di sostegno per malattia, infortunio, rovesci finanziari, difficoltà o avversità d'ogni genere."

**3.3.2.** Dal verbale della seduta del Consiglio di Fondazione del 18 dicembre 2007 emerge, per quanto qui d'interesse, che all'ordine del giorno vi era ("trattanda" 3) la *"Gesuch der Benefiziärinnen auf Implementierung der Steuerverwaltung Schwyz vorgeschlagen Massnahmen, um einerseits das Risiko der Stiftungsnichtigkeit, andererseits die politischen Vorwürfen [sic] an die Stiftung zu reduzieren die heute zum Nachteil der Benefiziärinnen ausfallen.*

3.1. *Änderung der Stiftungsgrundlagen:*

a) *Aufhebung des Beistatutes;*

b) *Änderung der Statuten,*

3.2 *Festlegung der abzutretenden Aktiven;*

3.3. *Festlegung der Empfänger der Abtretungen;*

3.4 *Festlegung des Abtretungspreise.*

3.5 *Zahlungsbedingungen und Abtretungsvereinbarung;*

3.6 *Durchsetzung.*

(...)"

È poi stata discussa la questione di sapere di quali attivi e passivi la Fondazione doveva separarsi ("trattanda" 3.2), a chi gli attivi ceduti dovevano essere trasferiti (rispettivamente beneficiare;

"trattanda" 3.3), a quale prezzo ("trattanda" 3.4) e secondo quali modalità ("trattanda" 3.5).

Alla "trattanda" 3.1 *Änderung der Stiftungsgrundlagen* è stato precisato che *"Gemäss den schriftlichen Anträgen werden folgende Änderungen angenommen, wobei RA F. \_\_\_\_\_ prüfen wird, ob nachträglich diese Änderungen in beurkundeter Form erneut zu beschliessen seien und ob eine ausdrückliche Annahme seitens Herrn (...) zu erfolgen habe (...).* Per quanto concerne il punto 3.6, è stato chiesto l'allestimento di una proposta di bilancio al 31.12.07 cioè *" Dr. (...) wird beauftragt, einen Bilanzentwurf per 31.12.07 vor und nach der Abtretung festzulegen (...)"*.

**3.3.3.** Nel verbale della seduta del Consiglio di Fondazione dell'11 aprile 2011, redatto nella forma dell'atto pubblico e la cui lingua determinante è il tedesco, con contemporanea traduzione in lingua italiana, il Presidente (del Consiglio di Fondazione) ha ricordato in primo luogo che *" la seduta fu convocata soprattutto allo scopo di adottare in forma notarile dopo un congruo periodo di prova, le modificazioni dell'assetto della Fondazione deliberate nella seduta del 18 (diciotto) dicembre 2007 (duemilasette) "*. Dal citato documento emerge indi che è stato abrogato, con voto unanime, lo statuto complementare del 6 settembre 1983 e le disposizioni statuarie che lo menzionano, così come sono state deliberate, sempre all'unanimità, alcune modifiche dello statuto della fondazione.

Gli articoli modificati, rispettivamente riformulati sono del seguente tenore:

"Art. 1.3

*La Fondazione è soggetta alle disposizioni degli attuali art. da 80 a 89 e 335 del Codice Civile Svizzero.*

Art. 2 "Scopo" :

*Scopo della fondazione è di coprire spese di educazione, dotazione o assistenza dei membri della famiglia.*

La fondazione può perseguire anche scopi analoghi. Essa può inoltre favorire il sorgere di fondazioni d'interesse generale e esercitare in esse funzioni ausiliari.

Art. 3.1

*Il capitale di fondazione è di fr. 500'000.*

Art. 9.3

*Se il Consiglio di Fondazione si compone di oltre due membri, le sue deliberazioni richiedono la maggioranza dei due terzi dei presenti. Membri assenti possono farsi rappresentare da altri membri o accettare le deliberazioni mediante firma o altra approvazione del verbale, per cui il loro voto è pienamente considerato.*

Art. 9.4

*Le deliberazioni del Consiglio di Fondazione vengono messe a verbale, firmato da due membri, di regola da Presidente o Vicepresidente e Segretario o estensore del verbale.*

Art. 14

*Pubblicazioni:*

Le pubblicazioni previste dalla legge avvengono negli organi ufficiali di pubblicazione del Cantone sede.

Art. 17, riga seconda, è stato così deliberato:

*La sede legale è attualmente Svitto.*

Le ultime due righe hanno il seguente contenuto:



Svitto e X. \_\_\_\_\_, dicembre 2007/... 11 aprile 2011."

Nella stessa seduta, è stata anche adottata la seguente deliberazione, di cui alla "trattanda" 2:

*" È approvata con voto unanime la ratifica in globo delle cessioni ai fondatori, adottate il 18.12.07, con tutti i successivi adattamenti, di tutti gli attivi mobili, stati oggetto di critiche ingiustificate e passivi a loro collegati, essendone esclusi i beni immobili e passivi loro collegati, nonché escluse le pretese cedute dallo studio A. \_\_\_\_\_ a fine 1994 che rimangono alla Fondazione C. \_\_\_\_\_ e sono ancora oggi di difficile incasso, con le voci corrispettive."*

Infine alla "trattanda" 5 viene specificato che *"A richiesta si conferma subito che future modifiche del Consiglio di Fondazione non richiedono la forma notarile."*

### **3.4.**

**3.4.1.** Come già ricordato da questa Corte, il confronto con una fondazione di famiglia comporta innanzitutto, conformemente alla prassi e alla dottrina, accertamenti di diritto civile volti alla verifica della sua esistenza quale persona giuridica. Chiarito tale aspetto - che impone a sua volta il confronto con l'art. 335 CCS - è quindi possibile esaminare le reali finalità fiscali. La conformità al diritto civile di una fondazione di famiglia può essere controllata anche dalle autorità competenti in ambito fiscale. In principio, il loro potere d'esame si limita tuttavia alla constatazione di lacune manifeste, che risultano così gravi da avere quale effetto la sua nullità. Nel caso contrario, è invece necessario lasciare l'accertamento della situazione giuridica al giudice civile e considerare data l'esistenza della fondazione in questione fino ad un giudizio definitivo in merito (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 già citata consid. 10.1 e 10.2 e richiami giurisprudenziali e dottrinali).

**3.4.2.** Come già rammentato, questa Corte esaminando, nella sua sentenza del 12 dicembre 2010, la vertenza sulla base dello statuto di data 31 marzo rispettivamente 5/9 dicembre 1983 e dello statuto complementare del 6 settembre 1983, era giunta alla conclusione che gli scopi della Fondazione erano incompatibili con l'art. 335 CCS, motivo per cui alla stessa non andava riconosciuta una personalità giuridica autonoma. Al riguardo aveva sottolineato che l'indicazione degli scopi contenuta nell'art. 335 cpv. 1 CCS andava interpretata in modo restrittivo, e quindi che l'obiettivo di una fondazione di famiglia doveva essere individuato nell'educazione e nell'assistenza in caso di situazioni di *povertà*, non invece nel generale perseguimento di interessi materiali ed economici dei membri di una famiglia.

Per quanto concerne l'eventualità di convertire la Fondazione in una fondazione di famiglia conforme agli scopi previsti dall'art. 335 CCS rispettivamente in una "normale" fondazione, questa Corte ha precisato che se le autorità competenti in ambito fiscale potevano controllare la conformità al diritto civile di una fondazione di famiglia, il loro potere d'esame si limitava tuttavia alla constatazione di lacune manifeste, che risultano così gravi da avere quale effetto la sua nullità. Nel caso contrario, era invece necessario lasciare l'accertamento della situazione giuridica al giudice civile, segnatamente nel contesto di una specifica azione ex art. 88 CCS. Nel caso specifico, ha comunque lasciato la questione irrisolta, poiché esulava dall'oggetto del litigio (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 già citata consid. 11.1 a 11.5 con riferimenti dottrinali e giurisprudenziali).

### **3.5.**

**3.5.1.** Nel caso specifico oggetto di disamina è proprio la questione di sapere se le modifiche statutarie decise dal Consiglio di Fondazione nelle sue sedute del 18 dicembre 2007 rispettivamente dell'11 aprile 2011, oltre ad essere possibili, consentano di ammettere la conversione della Fondazione in una fondazione di famiglia conforme agli scopi previsti dall'art. 335 CCS rispettivamente in una "normale" fondazione.

**3.5.2.** In primo luogo va osservato che le sedute del Consiglio di Fondazione durante le quali sono state discusse le modifiche statutarie in questione - senza ancora pronunciarsi sulla conformità di dette modifiche alle norme giuridiche - hanno avuto luogo la prima il 18 dicembre 2007 e la seconda l'11 aprile 2011. Quanto ivi deliberato può pertanto esplicare i suoi effetti solo per il futuro, nulla permettendo un'applicazione retroattiva delle decisioni adottate nel corso di queste riunioni. Ora, siccome per un periodo fiscale è determinante unicamente la situazione di fatto ad esso relativa, discende da quanto testé esposto che i periodi fiscali concernenti gli anni 2006 e 2007, quest'ultimo perlomeno fino al 17 dicembre 2007, non sono toccati dalle modifiche statutarie controverse, ragione per cui per questi due anni (il secondo perlomeno fino al 17 dicembre 2007) vale ancora quanto

constatato dal Tribunale federale nella sua sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010, ossia l'incompatibilità con l'art. 335 CCS degli scopi perseguiti dalla Fondazione e, di riflesso la necessità di negarle una personalità giuridica autonoma.

Ne discende che, come giudicato all'epoca dal Tribunale federale, ciò rende superfluo l'esame della liceità dell'imposizione "per trasparenza" attuata dalle autorità cantonali. Così come fatto allora, i fattori fiscali relativi alla Fondazione (per il 2006 e per il 2007 perlomeno fino al 17 dicembre) vanno infatti ascritti ai soggetti fiscali originari, ovvero al qui ricorrente, nell'ambito delle tassazioni che lo concernono e secondo la loro originaria appartenenza (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 già citata consid. 10.3 e 11.7 e riferimenti). Occorre inoltre aggiungere che, nell'attuale procedimento, il ricorrente non rimette più in discussione le modifiche operate dal fisco nelle decisioni di tassazione per gli anni 2006 e 2007 rispetto alle proprie dichiarazioni, tassazioni parzialmente corrette nelle decisioni su reclamo, le quali sono poi state confermate in ultima istanza cantonale dalla Camera di diritto tributario nella sua sentenza del 15 maggio 2017, giudizio al quale ha rinviato nella sua successiva decisione del 25 luglio 2019. Egli ha infatti limitato le proprie censure alla questione della negata compatibilità della Fondazione con gli scopi di cui all'art. 335 CCS e, di riflesso, alla sua tassazione "per trasparenza" nonché eventualmente alla questione dell'ammissibilità di una conversione della stessa, quesiti che, come già detto, non concernono gli anni fiscali 2006 e 2007 (fino al 17 dicembre 2007). In assenza di una qualsivoglia contestazione riguardo ai cambiamenti operati dal fisco (art. 42 LTF), questi punti non vanno ulteriormente esaminati e in proposito la sentenza cantonale va confermata.

**3.6.** Rimane da pronunciarsi in merito alla fine del periodo fiscale 2007 (dal 18 al 31 dicembre) e al periodo fiscale 2008.

Al riguardo va osservato in primo luogo che appare dubbio che, dopo che era stata constatata l'incompatibilità dello scopo della Fondazione con quelli di cui all'art. 335 CCS e quindi che le era stata negata la personalità giuridica (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 già citata consid. 11.5), fosse ancora effettivamente possibile procedere a delle modifiche statutarie. In effetti, di regola, se lo scopo di una fondazione di famiglia è contrario a quelli di cui all'art. 335 CCS - come in concreto - ciò implica la nullità originaria della stessa. In altre parole in una simile situazione la fondazione di famiglia non è mai esistita e i suoi beni rimangono nel patrimonio del fondatore (vedasi DENIS PIOTET, in: Commentaire romand, CC I, 2010, n. 10 all'art. 335 CCS e riferimenti dottrinali e giurisprudenziali; MARTIN EISENRING, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 2016, n. 6 all'art. 89 CCS con rinvii dottrinali). In tal caso non è dato da vedere come si potrebbe modificare lo statuto di un'entità che non esiste e ci si può chiedere se una simile modifica non deve piuttosto essere intesa come la costituzione di una nuova fondazione (e in tal caso adempiere tutte le esigenze di cui agli art. 80 sgg. CCS, tra cui quella della forma dell'atto pubblico). È vero che in determinate circostanze ci si può richiamare al principio della conversione dell'atto di fondazione, in particolare quando lo scopo della fondazione è solo parzialmente contrario all'art. 335 CCS o lo sia diventato successivamente (PIOTET, op. cit., n. 11 all'art. 335 CC e gli autori citati nella nota a piè di pagina; EISENRING, op. cit., n. 4 all'art. 89 CCS e rinvii). Ciò però non è stato giudicato essere il caso della qui Fondazione. Ricordato che la costituzione di una fondazione richiede, per quanto qui d'interesse, segnatamente la forma dell'atto pubblico (in merito agli altri necessari requisiti e alle eccezioni previste dalla legge vedasi gli art. 80 sgg. CCS), ciò implica che in caso di modifica dello statuto (il quale equivale secondo la prassi, condivisa da parte della dottrina, all'atto di fondazione [art. 81 CCS] e deve assumere di conseguenza la forma dell'atto pubblico, vedasi PARISIMA VEZ, in Commentaire romand, CC I, 2010, n. 8 a 10 all'art. 81 CCS con richiami giurisprudenziali e dottrinali, anche di diversa opinione), la stessa deve allora rivestire la forma autentica. Dagli atti di causa emerge in concreto che le modifiche statutarie in esame sono state deliberate dal Consiglio di Fondazione nelle sue sedute del 18 dicembre 2007 rispettivamente dell'11 aprile 2011. Sennonché è unicamente nell'ambito della seconda riunione, cioè quella dell'11 aprile 2011, che le modifiche sono state adottate nella forma dell'atto pubblico. Al riguardo va osservato che nel corso della prima riunione era stato iscritto a verbale la necessità di verificare se la forma autentica fosse necessaria (*[...] prüfen wird, ob nachträglich diese Änderungen in beurkundeter Form erneut zu beschliessen seien*...], verbale citato pag. 5 infine), ciò che è poi stato fatto nell'ambito della seconda riunione. Il verbale della stessa infatti è stato redatto da un notaio nella forma dell'atto pubblico, denominato "Brevetto notarile" (cfr. pag. 2). La necessità di sottoporre le modifiche statutarie alla forma autentica viene nel caso specifico pure confortata dal fatto che nel citato verbale allestito l'11 aprile 2011 viene ricordato che la riunione è stata indetta essenzialmente per " *adottare in forma notarile, dopo un congruo periodo di prova, le modifiche statutarie deliberate nella seduta del 18 dicembre 2007*" (verbale citato pag. 3) come anche dalla circostanza che vi viene poi indicato che " *future modifiche del Consiglio di Fondazione non*

*richiedono la forma notarile* ("trattanda" 5 pag. 10). Non va poi negletto che è solo nel corso della seconda riunione che ogni singola modifica, riformulazione o abrogazione dello statuto di data 3 marzo rispettivamente 5/9 dicembre 1983 e quello complementare del 6 settembre 1983 è stata decisa una per una con voto unanime, ciò che non è stato fatto durante la riunione del 2007. Allo stesso modo è solo al verbale della riunione dell'11 aprile 2011 che è stato allegato, tra l'altro, una nuova versione completa dello statuto redatto in tedesco (lingua determinante, cfr. *supra* consid. 3.3.3) e una in italiano, ciò che, ancora una volta, non è stato fatto nel dicembre 2007. Da questi elementi discende che le modifiche statutarie sono state effettivamente adottate solo l'11 aprile 2011 (il fatto che nel nuovo statuto sia indicato per la data anche "dicembre 2007" non essendo sufficiente per rinunciare all'esigenza della forma autentica) e che è quindi soltanto da quel momento che possono esplicare i loro effetti. In queste condizioni, come già spiegato con riferimento agli anni 2006 e 2007, dato che per un periodo fiscale è determinante unicamente la situazione di fatto ad esso relativa, le stesse non hanno alcuna influenza anche per quanto concerne i periodi fiscali ora esaminati. Ne discende che può essere rinviato a quanto deciso riguardo agli anni precedenti (cfr. *supra* consid. 3.5.2), ossia che vale tuttora quanto constatato dal Tribunale federale nella sua sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010, l'incompatibilità cioè con l'art. 335 CCS degli scopi perseguiti dalla Fondazione e, di riflesso la necessità di negarle una personalità giuridica autonoma e quindi, l'attribuzione dei fattori fiscali relativi alla Fondazione (per il 2007 dal 18 dicembre e per il 2008) ai soggetti fiscali originari. Ancora una volta il ricorrente non rimette in discussione (art. 42 LTF) i cambiamenti operati dal fisco nelle proprie dichiarazioni d'imposta per gli anni litigiosi, di modo che questi punti non vanno ulteriormente esaminati. In proposito il ricorso si rivela infondato e la sentenza cantonale va confermata.

**3.7.** Ma quand'anche si volesse partire dal presupposto che le modifiche statutarie, ammissibili, fossero entrate in vigore già il 18 dicembre 2007 e varrebbero quindi per gli anni fiscali 2007 (dal 18 al 31 dicembre) e 2008, il ricorso, per i motivi esposti di seguito, si rivelerebbe comunque manifestamente infondato.

All'origine della vertenza vi è il mancato riconoscimento fiscale della Fondazione. Come ben ricordato dalla Divisione delle contribuzioni nelle proprie osservazioni del 21 ottobre 2019, sapere se la stessa possa essere fiscalmente riconosciuta va deciso dal profilo fiscale e non unicamente da quello civile: il rispetto formale delle norme civili può infatti anche non essere sufficiente affinché si considerino adempite le necessarie premesse fiscali indispensabili per un'equipollente sussunzione fiscale. Ora, e contrariamente all'opinione del ricorrente, è a giusto titolo che la Camera di diritto tributario, dopo un attento esame della contabilità della Fondazione, è giunta alla conclusione che non solo erano tutt'ora presenti, ma anche determinanti, gli elementi definiti incompatibili con gli scopi di cui all'art. 335 CCS. In primo la Corte cantonale ha osservato che nel bilancio della Fondazione, oltre a tutti i beni immobiliari, erano rimaste pure le posizioni creditorie controverse, cioè i crediti ceduti dallo Studio legale dei fondatori alla Fondazione. Premesso che, come ben rilevato dal fisco, è proprio il patrimonio ad essere il fulcro di una fondazione (dovendo esso servire a raggiungere il fine particolare prefissato [art. 80 CCS]), ragione per cui deve adempiere i necessari requisiti di adeguatezza e idoneità alle finalità stabilite, va osservato che è indiscusso che detti crediti, contestati, sono di difficile realizzazione. Essi non costituiscono pertanto degli usuali attivi messi a disposizione di una fondazione di famiglia per raggiungere i suoi scopi, quali spese di educazione, dotazione o assistenza dei suoi beneficiari. Al contrario il fatto che la fondazione continui a essere utilizzata per incassarli costituisce un'attività che non può essere considerata compatibile con gli scopi appena ricordati. È quindi invano che il ricorrente lamenta una pretesa confusione tra scopi e attività della Fondazione, tanto più che era consapevole dell'incompatibilità esistente tra l'attività d'incasso di questi crediti e gli scopi perseguiti dalla Fondazione (cfr. sentenza impugnata pag. 11 consid. 2.3 in fine) Ed è sempre a torto che sostiene che tale aspetto non è stato vagliato da questa Corte; infatti è proprio uno degli elementi ritenuti dal Tribunale federale nella sua sentenza del 12 dicembre 2010 per negare la conformità della Fondazione all'art. 335 CCS (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 consid. 11.2 e 11.4).

Con riferimento ai complessi rapporti di debito e credito esistenti tra la Fondazione e i fondatori, la Corte cantonale procedendo ad un esame dettagliato della questione, ha osservato in seguito che tutti gli apporti fatti alla Fondazione erano stati registrati come debiti nei confronti dei fondatori e dei beneficiari (e figuravano come crediti dichiarati nella sostanza degli stessi) e, di conseguenza, per il valore attribuito a questi apporti erano vantati crediti corrispondenti nei confronti della Fondazione, pari a fr. 2'442'683.--. Dal profilo economico non si poteva pertanto considerare che erano stati fatti degli apporti alla Fondazione e ancora meno che erano irrevocabili; ci si ritrovava invece in una situazione simile a quella dei portatori di obbligazioni o addirittura di azioni di una società di capitali, del tutto

incoerente con la pretesa natura di fondazione di famiglia. La Corte cantonale ha infatti osservato che, affianco ai crediti dei fondatori, pure la Fondazione vantava crediti nei loro confronti, più precisamente del loro studio legale, di un ammontare quasi equivalente ai sopramenzionati crediti. Ora, se in seguito al trasferimento degli attivi immobiliari avvenuto fine 2007, vi era stata una compensazione tra debiti e crediti, a quel momento però era sorto un nuovo debito dei fondatori verso la Fondazione, sgorgante parzialmente dal mancato pagamento, da parte loro, del prezzo di cessione dovuto per il trasferimento degli attivi e passivi avvenuto a fine 2007, di modo che, come risultava dal bilancio successivo alla cessione, la Fondazione era passata da debitrice di fr. 121'093.-- nei confronti dei fondatori a creditrice per fr. 2'447'741.--. Sennonché non rientrava certamente tra gli scopi di una fondazione di famiglia concedere dei finanziamenti milionari ai suoi fondatori. Lo stesso poteva dirsi con riferimento al finanziamento ammontante a fr. 247'090.-- concesso a una delle beneficiarie, la quale peraltro non aveva mai fatto alcun ammortamento né pagato alcun interesse, la cui capitalizzazione aveva portato il saldo del debito, a fine 2012, a fr. 372'031.--.

Di fronte a questo ragionamento è invano che il ricorrente adduce che il patrimonio della Fondazione, il quale dev'essere perlomeno determinabile, può essere costituito da un qualsiasi valore patrimoniale, quindi anche di crediti, ragione per cui niente permette di affermare che il credito verso i fondatori costituisca un finanziamento milionario incompatibile con gli scopi di una fondazione di famiglia, tanto più che oltre al fatto che i fondatori sono a tutti gli effetti tuttora i debitori, lo stesso nel 2010 è comunque diminuito a fr. 732'745.71 (valore contabile).

Eccetto che oggetto di disamina non è la composizione del patrimonio della Fondazione e, quindi, la circostanza che vi figurano anche dei crediti, il ricorrente dimentica che quello che è stato giudicato non conforme con gli scopi della Fondazione di famiglia non è tale composizione, ma l'ammontare - non contestato - di determinanti crediti iscritti tra gli attivi, corrispondenti in gran parte al prezzo mai pagato dai fondatori - ciò che nemmeno è contestato - per la cessione degli attivi avvenuta nel 2007, operazione analizzata come un finanziamento milionario ai fondatori. Ora, come già ricordato da questa Corte, l'obiettivo di una fondazione di famiglia ai sensi dell'art. 335 cpv. 1 CCS (norma che, per prassi, va interpretata in modo restrittivo) dev'essere individuato nell'educazione e nell'assistenza in caso di situazioni di *povertà*, non invece nel generale perseguimento di interessi materiali ed economici dei membri di una famiglia (sentenza 2C\_157/2010 e 2C\_163/2010 già citata consid. 11.4 e richiamo). Senza omettere che, come spiegato dal fisco nelle proprie osservazioni dopo analisi dei bilanci della Fondazione, la diminuzione del credito a fr. 732'745.71 a cui si richiama il ricorrente proprio per negare il carattere "milionario" dell'operazione (oltre ad essere stata attuata nel 2010 e quindi non essere, di principio, pertinente per gli anni fiscali litigiosi, cfr. *supra* consid. 3.5.2) risulta essere un mero intervento di cosmesi, la compensazione (non attuata a livello di schede contabili) tra la posizione di " *Debitoren Stifter* " e quella di " *Kreditoren Beteiligungen u. verb. Gesellsch.* " risultando solo per il 2010 allorché per il 2009 e il 2011 i rapporti creditorî nei confronti dei fondatori sono rimasti sostanzialmente gli stessi. Infine anche perché va condivisa l'opinione del fisco secondo cui, di regola, qualora il prezzo d'acquisto per degli attivi ricevuti non viene pagato entro un termine ragionevole, esso si tramuta allora in un finanziamento a favore della persona fisica, dato che negli usuali rapporti commerciali un tale finanziamento verrebbe remunerato, ciò che non è stato fatto in concreto; inoltre anche la rinuncia all'interesse assume il carattere di una prestazione a favore dei beneficiari, prestazione che però non rientra nella tipologia di prestazioni erogabili da parte di una fondazione di famiglia. Lo stesso ragionamento vale anche *mutatis mutandis* con riferimento al finanziamento di fr. 247'090.-- accordato a una delle beneficiarie, poiché all'evidenza non si tratta di assistenza in una situazione di bisogno rispettivamente di *povertà*, bensì piuttosto del perseguimento d'interessi economici della persona, ciò che ancora una volta disattende l'art. 335 cpv. 1 CCS.

Infine, con riferimento all'osmosi tra il patrimonio dei fondatori e quello della Fondazione rilevata dalla Camera di diritto tributario nel proprio giudizio e criticata dal ricorrente nel suo gravame, ci si limita a sottolineare, come peraltro fatto dal fisco, che sono proprie le affermazioni del ricorrente a mancare di coerenza logica in proposito, poiché in primo luogo asserisce che sono i fondatori ad avere deciso di farsi retrocedere tutti gli attivi mobiliari in seguito alla sentenza del 12 dicembre 2010 e poi adduce che difficilmente i fondatori potrebbero del tutto autonomamente disporre del patrimonio della Fondazione. Come osservato a giusto titolo dal fisco, una fondazione ha la capacità di essere proprietaria dei beni che le vengono trasferiti e il fondatore deve trasferirle la proprietà, dovendo egli necessariamente rinunciarvi (**DTF 108 II 278** consid. 5b e richiamo dottrinale; VEZ, op. cit. n. 16 all'art. 80 CCS, HAROLD GRÜNINGER, Basler Kommentar ZGB I, 2018, n. 6 all'art. 80 CCS). Ora, in concreto, detta necessaria separazione tra fondatore e patrimonio non appare data. Anche su questi punti il ricorso si sarebbe pertanto dimostrato del tutto infondato e come tale sarebbe stato respinto.

**4.1.** Visto quanto precede è invano che il ricorrente sostiene che in caso d'incompatibilità con l'art. 335 CCS, la stessa concernerebbe solo questioni secondarie, che comporterebbero se del caso unicamente una nullità parziale della Fondazione, aspetto sul quale la Camera di diritto tributario non si è minimamente chinata. A torto. Come illustrato in precedenza (cfr. *supra* consid. 3.5-3.8), la non conformità della Fondazione con gli scopi dell'art. 335 CCS è tale da implicare la sua nullità. Anche in proposito il ricorso è quindi infondato.

**4.2.** Il ricorrente, infine, rimprovera alla Corte cantonale di non avere vagliato se la Fondazione poteva essere riconosciuta come una normale fondazione ai sensi degli art. 80 segg. CCS, ciò che a mente sua sarebbe del tutto appropriato. Ancora una volta a torto. Nell'ipotesi in cui volesse che ciò avvenisse gli incomberebbe allora rivolgersi alle competenti autorità civili, nel rispetto delle necessarie esigenze legali. Ciò che a prima vista appare dubbio, già perché non vi è la necessaria iscrizione al registro di commercio (art. 81 cpv. 2 CCS; vedasi GRÜNINGER, op. cit., n. 14 all'art. 81 CCS, il quale precisa inoltre che dal 1° gennaio 2016 anche le fondazioni di famiglia sono soggette a tale obbligo), peraltro espressamente esclusa dallo statuto medesimo della Fondazione.

## **5.**

**5.1.** Premesse queste considerazioni, il ricorso in materia di diritto pubblico si rivela infondato sia in merito alle imposte cantonali che all'imposta federale diretta 2006, 2007 e 2008, e dev'essere quindi respinto.

**5.2.** Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e vanno poste a carico del ricorrente (art. 65 e 66 cpv. 1 LTF). Non si assegnano ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

### **Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:**

#### **1.**

Sia in riferimento all'imposta federale diretta che all'imposta cantonale 2006, 2007 e 2008, il ricorso è respinto.

#### **2.**

Le spese giudiziarie di fr. 5'000.-- sono poste a carico del ricorrente.

#### **3.**

Comunicazione ai patrocinatori del ricorrente, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.

Losanna, 8 dicembre 2021

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

Il Presidente: Seiler

La Cancelliera: Ieronimo Perroud