Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.342/2005 /biz

Sentenza del 9 maggio 2006
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Wurzburger, Yersin,
cancelliera Ieronimo Perroud.

Parti
A._____AG,
B._____,
C._____,
D._____,
ricorrenti,
tutti rappresentati dalla Guardian SA e
dall'avv. Francesco Naef,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta,
imposta preventiva, tasse di bollo, 3003 Berna,
Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, avenue Tissot 8, 1006 Losanna.

Oggetto
imposta preventiva,

ricorso di diritto amministrativo contro la decisione emessa il 22 aprile 2005 dalla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni.

Fatti:
A.
La A._____AG di Lugano, società costituita nel 1969, ha per scopo la partecipazione finanziaria in altre società, l'acquisto e la vendita di quote sociali e di titoli azionari nonché la gestione e l'amministrazione di patrimoni, in particolare nel settore elettromeccanico e metalmeccanico. Dal mese di giugno 1992 il consiglio di amministrazione è composto da C._____, B._____ e D._____.
Nel 1971 la A._____AG aveva concluso con E._____, amministratore unico della F._____SpA di Milano, di cui deteneva delle azioni, una scrittura privata disciplinante, tra l'altro, un aumento del capitale sociale della F._____SpA nonché le condizioni per vendere (da parte della A._____AG) rispettivamente acquistare (da parte di E._____) tutte le azioni detenute dalla A._____AG. Il 15 aprile 1992 E._____ ha esercitato il suo diritto di compra con effetto al 31 dicembre 1992. In seguito a divergenze sorte sul prezzo dovuto, il 15 ottobre 1992 le parti hanno concluso una transazione: la A._____AG ha quindi alienato la sua partecipazione nella F._____SpA consistente in 500'000 azioni di nominali Lit. 1'000 cadauna, pari all'epoca all'83,33% dell'intero capitale sociale, per Lit. 6'000'000'000. Quest'ultimo importo e gli interessi di mora, per un totale di Lit. 6'327'775'000, sono stati versati l'8 aprile 1993. I fondi incassati sono stati successivamente consegnati al correntista-azionista della A._____AG, il signor G._____, il 14 aprile successivo.
B.

Dopo aver effettuato delle verifiche nonché richiesto ragguagli e documenti negli anni 1995-1998, l'Amministrazione federale delle contribuzioni, considerando che la A._____AG era stata liquidata di fatto nel 1993, ha notificato il 10 aprile 2001 alla società una richiesta d'imposta preventiva di fr. 7'910'000.– su un'eccedenza di liquidazione imponibile stimata fr. 22'600'000.–. Tale importo è stato calcolato nel modo seguente:

- Totale attivo sociale al 31.12.1993 fr. 23'700'000.–
(importi arrotondati)
./. passivi effettivi fr. 301'182.–
Eccedenza di liquidazione fr. 23'398'818.–
./. capitale azionario fr. 700'000.–
Eccedenza di liquidazione imponibile (arr.) fr. 22'600'000.–
35% imposta preventiva fr. 7'910'000.–

A parere dell'autorità fiscale la cessione nel 1992 delle azioni della F._____SpA al prezzo di Lit. 6'000'000'000, quando il valore di stima corrispondeva almeno a Lit. 24'300'000'000, era avvenuta ad un prezzo sensibilmente inferiore ai valori di mercato e si giustificava unicamente con l'intenzione di favorire il proprio azionista oppure una persona a lui vicina. Ha poi giudicato che la società era stata liquidata di fatto nel corso del 1993, dato che era stato venduto il suo unico attivo sociale (le azioni F._____SpA), il cui ricavato era stato immediatamente retrocesso sotto forma di prestito all'azionista. Infine, ha considerato che gli amministratori della società avevano agito quali liquidatori della medesima ed erano quindi solidalmente responsabili del pagamento dell'imposta esatta. Detta decisione è stata confermata su reclamo il 17 marzo 2003.

C.

Con giudizio del 22 aprile 2005 la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (in seguito: Commissione di ricorso) ha respinto il gravame esperito il 28 aprile 2003 dalla società e dai suoi amministratori contro la decisione su reclamo. Osservato che la società non rimetteva più in discussione il fatto di essere proprietaria delle azioni F._____SpA perlomeno dal 1976 e lasciato irrisolto il quesito, giudicato irrilevante nella fattispecie, di sapere se negli anni antecedenti le detenesse a titolo fiduciario per il suo azionista, la Commissione di ricorso ha rilevato in primo luogo che il prezzo di vendita delle citate azioni era sproporzionato rispetto al reale valore di mercato. Al riguardo ha aggiunto che anche se il modo di calcolarlo fosse stato stabilito nella convenzione del 1971, cioè quando ancora non si poteva determinare il valore delle azioni nel futuro, questo documento era stato tuttavia redatto in maniera tale da garantire ad E._____ un vantaggio finanziario considerevole, vantaggio che non sarebbe comunque mai stato concesso a terzi indipendenti: era quindi stata effettuata una prestazione senza controprestazione economica equivalente da parte del beneficiario. Vagliando poi se tale
prestazione procurava direttamente o indirettamente un vantaggio all'azionista (o a una persona a lui vicina) che non sarebbe stato concesso a un terzo non compartecipe in una situazione analoga, la Commissione di ricorso ha negato carattere probante all'affermazione secondo cui non vi era identità economica tra l'azionista della società ed E._____. A suo avviso, il contratto del 1971 era così favorevole a quest'ultimo che la società non l'avrebbe certamente concluso se non fosse parimenti il suo azionista o una persona vicina. Ha poi rilevato che i documenti prodotti non dimostravano né chi era l'azionista della società nel 1971 né che il signor G._____ ne era l'azionista unico. In terzo luogo ha osservato che gli amministratori dovevano o avrebbero dovuto rendersi conto del mancato carattere economico della transazione e adottare le necessarie misure per garantire gli obblighi fiscali della società, ciò che non era stato fatto. La vendita delle azioni F._____SpA andava pertanto equiparata ad una prestazione valutabile in denaro per la differenza tra il suo valore venale stimato e il prezzo pagato, differenza sulla quale la società era debitrice dell'imposta preventiva.

Esaminando poi la susseguente consegna dell'intero ricavo della vendita (capitale e interessi) all'azionista, la Commissione di ricorso ha negato che potesse trattarsi di un mutuo visto l'assenza della forma scritta (ritenuta insolita data l'entità della somma), la mancata richiesta di garanzie riguardo alla capacità finanziaria del mutuante e, infine, il fatto che il versamento unico di fr. 500'000.– effettuato da quest'ultimo nel 1997, dopo l'intervento dell'autorità, non copriva nemmeno gli interessi dovuti fino a quel momento (più di fr. 800'000.–). A suo avviso, la società aveva pertanto fornito una prestazione senza una controprestazione economica equivalente da parte del beneficiario, il quale peraltro era il suo azionista. Inoltre non era plausibile che gli amministratori, avvezzi nel mondo degli affari, non si fossero resi conto che l'operazione non aveva carattere economico. Infine, la Commissione di ricorso ha giudicato che la vendita delle azioni, unico attivo importante della so-

cietà, la susseguente consegna dell'intero ricavo (capitale ed interessi) all'azionista nonché la cessazione delle attività societarie implicava una liquidazione di fatto dell'azienda. In proposito ha precisato che visto sia la simultaneità della vendita delle azioni e della concessione del mutuo all'azionista sia l'identità degli importi, le due operazioni dovevano essere considerate un tutt'uno: la liquidazione iniziava pertanto con la vendita delle azioni. Per quanto concerne gli amministratori, essi andavano considerati i liquidatori della società ed erano pertanto solidalmente responsabili per il pagamento del credito fiscale. Inoltre non avevano saputo fornire la prova liberatoria dell'art. 15 cpv. 2 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21).
D.
Il 24 maggio 2005 la A._____AG, B._____, C._____ e D._____ hanno presentato dinanzi al Tribunale federale un ricorso di diritto amministrativo, con cui chiedono principalmente che la decisione della Commissione di ricorso sia annullata e la procedura fiscale nei loro confronti definitivamente abbandonata. In via subordinata domandano la riforma della decisione contestata, nel senso che l'imposta preventiva dovuta sia fissata a fr. 1'394'893.50 e che la solidarietà degli amministratori venga limitata a tale ammontare. Censurano un mancato accertamento, rispettivamente un accertamento arbitrario dei fatti rilevanti nonché lamentano la violazione dell'art. 9 Cost., degli art. 4, 15 e 17 LIP e dell'art. 20 dell'ordinanza di esecuzione del 19 dicembre 1966 della legge federale sull'imposta preventiva (OIPrev; RS 642.211).
Chiamata ad esprimersi la Commissione di ricorso, senza formulare osservazioni, ha rinviato al merito della decisione querelata. Da parte sua l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo, ha postulato la reiezione del gravame.

Diritto:
1.
1.1 Il Tribunale federale si pronuncia d'ufficio e con pieno potere d'esame sull'ammissibilità del rimedio sottopostogli (DTF 131 II 58 consid. 1 e richiami).
1.2 Il ricorso di diritto amministrativo presentato in tempo utile contro una decisione resa dalla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, in una vertenza concernente l'imposta preventiva, è ammissibile in virtù dell'art. 43 LIP combinato con gli art. 97 e segg. OG. La legittimazione ad agire dei ricorrenti è pacifica e non dà adito a dubbi (art. 103 lett. a OG ed art. 15 cpv. 3 LIP secondo cui la persona solidalmente responsabile ha gli stessi diritti procedurali della società).
1.3 Con il rimedio esperito i ricorrenti possono far valere la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 104 lett. a OG), ma non l'adeguatezza della decisione querelata, non essendo tale facoltà prevista dalla legislazione sotto esame (art. 104 lett. c OG). Quale organo della giustizia amministrativa, il Tribunale federale esamina d'ufficio l'applicazione del diritto federale, senza essere vincolato dai considerandi della decisione impugnata o dai motivi invocati dalle parti. In materia di contribuzioni pubbliche esso può scostarsi dalle conclusioni delle parti, sia a loro vantaggio che a loro pregiudizio (art. 114 cpv. 1 OG). I ricorrenti possono inoltre censurare l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti (art. 104 lett. b OG). Considerato comunque che la decisione impugnata emana da un'autorità giudiziaria (DTF 126 II 49 consid. 1b inedito), l'accertamento dei fatti da essa operato vincola il Tribunale federale, salvo se questi risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati accertati violando norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG; DTF 130 II 149 consid. 1.2).
2.
La Confederazione riscuote un'imposta preventiva sui redditi di capitali mobili, sulle vincite alle lotterie e sulle prestazioni d'assicurazione (art. 1 cpv. 1 prima frase LIP). L'obbligazione fiscale spetta al debitore della prestazione imponibile, il quale deve eseguirla dopo averne dedotto l'imposta preventiva (art. 10 cpv. 1 in relazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP).
2.1 Secondo l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, l'imposta preventiva del 35% (art. 13 lett. a LIP) sui redditi di capitali mobili ha per oggetto, tra l'altro, i redditi derivanti da azioni emesse da società anonime domiciliate in Svizzera. L'art. 20 cpv. 1 OIPrev considera reddito imponibile da azioni ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone a loro vicine, che non abbia il carattere di un rimborso delle quote di capitale sociale versato esistenti all'atto della prestazione, come ad esempio i dividendi, gli abbuoni, le azioni gratuite, i buoni di partecipazione gratuiti, le eccedenze di liquidazione, ecc.
2.2 Per costante giurisprudenza, va ritenuta come una prestazione valutabile in denaro, ai sensi della predetta

norma, ogni versamento effettuato da una società anonima ai suoi azionisti o a terze persone vicine a questi ultimi, che trova il proprio fondamento esclusivamente in un rapporto di partecipazione alla società stessa. Nella misura in cui una simile prestazione procura al suo beneficiario un vantaggio che in analoghe circostanze non verrebbe concesso a un terzo non partecipe alla società, la stessa è assoggettata all'imposta preventiva. A questo proposito è necessario che il carattere insolito della prestazione sia riconoscibile agli organi societari.
La prassi considera inoltre vicini all'azionista i soggetti con cui quest'ultimo intrattiene delle relazioni personali o commerciali che dall'insieme delle circostanze appaiono come il vero motivo della prestazione imponibile. In particolare sono da ritenere tali quelle persone alle quali l'azionista permette di fare uso della società come se fosse la loro (RDAT 2001 I n. 18t pag. 421 consid. 3b e numerosi rinvii).

2.3 Infine va ricordato che incombe alla società contribuente il compito di dimostrare che le prestazioni effettuate sono conformi all'uso commerciale, onde permettere al fisco di agevolmente valutare se le stesse non sono state dettate dall'esistenza di stretti legami di natura personale o economica con il loro beneficiario. L'autorità amministrativa ha dunque unicamente il compito di decidere - sulla base della documentazione prodotta dalla contribuente in virtù dei suoi obblighi di collaborazione (cfr. art. 39 LIP) - se tale prova sia stata apportata con successo o meno. Chi effettua un pagamento senza che lo stesso risulti giustificato da alcun documento deve quindi sopportare le conseguenze di una simile mancanza di prove, nel senso che deve attendersi che lo stesso venga qualificato a livello fiscale come una prestazione valutabile in denaro soggetta ad imposta preventiva (RDAT 2001 I n. 18t pag. 421 consid. 3c e rinvio).
3.
3.1 I ricorrenti eccepiscono che l'accordo del 1971 non può essere considerato una prestazione valutabile in denaro a favore dell'azionista della A._____AG o di persona a lui vicina. Affermano che all'epoca la partecipazione F._____SpA era di carattere fiduciario e che sarebbe divenuta di piena proprietà della società solo nel 1976. Tale fatto sarebbe determinante, poiché in tal caso non vi sarebbe una prestazione valutabile in denaro, nonché comprovato sia dai bilanci 1971-1975 sia dalla circostanza che veniva regolarmente prelevata la relativa commissione fiduciaria. Sostengono poi che la tesi secondo cui la citata convenzione si spiegherebbe unicamente con l'intento di favorire l'azionista o una persona vicina a lui sarebbe inficiata d'arbitrio: in primo luogo, perché nel 1971 non si poteva sapere che valore le azioni avrebbero raggiunto anni dopo. In secondo luogo perché sarebbe stata completamente disattesa la natura dei rapporti esistenti tra le parti (quale imprenditore della F._____SpA, era normale che E._____ si sia voluto garantire la possibilità di riprendere nel futuro il controllo della sua azienda). In terzo luogo perché quando è stato stipulato l'accordo E._____ possedeva il 45% del capitale azionario
e non solo il 16,67%. Qualificando la convenzione del 1971 di prestazione valutabile in denaro, l'autorità fiscale avrebbe pertanto violato gli art. 4 LIP e 20 OIPrev. Comunque sia, quand'anche si ravvisasse nella firma dell'accordo del 1971 una siffatta prestazione, la pretesa d'imposta, giusta l'art. 17 LIP, sarebbe comunque prescritta dal 31 dicembre 1976.

I ricorrenti rimproverano poi alla Commissione di ricorso di aver erroneamente qualificato l'alienazione della partecipazione F._____SpA di prestazione valutabile in denaro a favore dell'azionista della società o di persona a lui vicina. Richiamando la transazione del 15 ottobre 1992, affermano che la società non poteva sottrarsi alla richiesta di acquisto di E._____ visto il contenuto vincolante dell'accordo del 1971: In altre parole, l'impresa non avrebbe mai avuto l'intenzione di concedere una prestazione di favore, ma sarebbe stata costretta a vendere ad un prezzo le cui modalità di calcolo erano state fissate nel 1971. È quindi da escludere l'elemento volontario della società tra un'eventuale sproporzione, comunque contestata, tra prezzo e valore di mercato delle azioni, dato che causa della transazione era un obbligo contrattuale pregresso, non la volontà dell'interessata di favorire il suo azionista o una persona a lui vicina. Infine i ricorrenti affermano che la Commissione di ricorso avrebbe arbitrariamente rinunciato a considerare elementi determinanti per giudicare l'equità del citato documento, ciò che condurrebbe ad un risultato altresì arbitrario.
3.2 È invano che i ricorrenti mettono in dubbio l'adempimento delle esigenze poste dalla giurisprudenza per ammettere che vi sia stata una prestazione valutabile in denaro. Come emerge dalla decisione impugnata, ai cui pertinenti considerandi si rinvia (cfr. decisione del 22 aprile 2005, consid. 4 pag. 11 e segg.), oltre alla manifesta sproporzione tra il prezzo di vendita delle azioni F._____SpA (Lit. 6'000'000'000) e il loro valore venale (Lit. 24'300'000'000), non può seriamente essere contestato che l'accordo privato concluso nel 1971, il

quale riduceva in maniera importante il margine di manovra della società senza assicurarle altri vantaggi quale contropartita, la penalizzava. Detto accordo è stato inoltre redatto in maniera tale da assicurare ad E._____ un vantaggio finanziario considerevole, in caso di aumento del valore delle azioni, così come di limitare i suoi rischi in caso di perdita, a svantaggio della società: è pertanto indubbio che è stata effettuata una prestazione senza controprestazione equivalente da parte del beneficiario. È invano poi, per i pertinenti motivi esposti nella decisione contestata (cfr. la stessa, consid. 4a/bb pag. 13), che i ricorrenti negano che la prestazione in questione ha procurato
direttamente o indirettamente all'azionista (o una persona vicina a lui) un vantaggio che non sarebbe stato concesso a un terzo non compartecipe in un'analoga situazione. Infine, non può nemmeno essere rimessa in discussione la tesi della Commissione di ricorso secondo cui era - o avrebbe dovuto essere - riconoscibile per gli amministratori la mancanza del carattere economico della transazione e, quindi, il suo carattere insolito. Al riguardo va osservato che nemmeno gli argomenti sviluppati in questa sede dai ricorrenti sono atti a confutare la tesi dell'autorità fiscale federale. In primo luogo perché, contrariamente al loro assunto, l'operazione in esame non dev'essere frammentata al fine di valutare se ogni parte della medesima costituisca di per sé una prestazione valutabile in denaro. Anche se, come emerge dal giudizio impugnato, la Commissione di ricorso ha esaminato separatamente e dettagliatamente le diverse tappe dell'operazione, trattasi tuttavia degli elementi indissociabili di un unico processo. In altre parole, sebbene il procedimento si sia svolto in più fasi - sottoscrizione dell'accordo privato nel 1971, vendita delle azioni, versamento del ricavo della vendita (capitale ed interessi) all'azionista - si tratta
tuttavia di un'unica operazione la quale dev'essere - ed è stata - considerata nel suo complesso. È pertanto invano che i ricorrenti si dilungano sul fatto che nel 1971 la A._____AG deteneva le azioni F._____SpA a titolo fiduciario. Come già precisato il procedimento in esame costituisce un tutt'uno: non occorre pertanto stabilire se nel 1971 la società detenesse le azioni a titolo fiduciario o no, rispettivamente se all'epoca fosse stata prelevata la relativa commissione fiduciaria. Determinante è invece il fatto che la società ne era proprietaria quando le ha vendute nel 1992 - ciò che non è più rimesso in discussione dai ricorrenti - e che essa sin dall'inizio è stata implicata in tutto il procedimento. Allo stesso modo non dev'essere trascurato il fatto che, come accennato in precedenza, già con l'accordo privato concluso nel 1971 la società ha fatto ad E._____ delle concessioni che non avrebbe mai accordato a terzi indipendenti nell'ambito di normali ed usuali relazioni commerciali, il quale peraltro è stato indebitamente favoreggiato da tutta l'operazione in esame. È poi sempre vanamente che viene addotto che quest'ultimo era proprietario del 45% del capitale sociale della F._____SpA. Anche se tale affermazione è
esatta, occorre sottolineare che ciò era il caso prima della sottoscrizione della convenzione del 1971 con la quale, oltre a disciplinare le modalità di vendita e di acquisto delle azioni, è stato anche deciso un aumento del citato capitale sociale, in seguito al quale la parte posseduta dalla società ricorrente è aumentata a 83,33%, rispettivamente quella di E._____ è scesa a 16,67%. Orbene, non va dimenticato che è proprio la sottoscrizione della citata convenzione che ha iniziato il procedimento oggetto di disamina.
Riguardo all'argomentazione secondo la quale i ricorrenti erano legalmente vincolati dall'accordo del 1971 e non potevano di conseguenza sottrarsi alla decisione di E._____ di esercitare il proprio diritto di acquisto, viene qui condivisa la pertinente argomentazione dell'autorità fiscale federale secondo cui, dal profilo fiscale, gli obblighi derivanti dalla legge non possono essere misconosciuti a favore di un accordo privato. È quindi a ragione che la Commissione di ricorso è giunta alla conclusione che un simile accordo non poteva comunque bloccare o inibire l'applicazione del diritto svizzero né condurre ad un esonero d'imposta né, infine, liberare gli organi di una società svizzera da precise responsabilità istituite dalla legge proprio per tutelare gli interessi del fisco svizzero. In altre parole incombeva agli interessati adottare le misure necessarie al fine di stabilire quali erano gli obblighi fiscali della società e garantire il pagamento delle imposte dovute, ciò che non è stato fatto.
Infine, per quanto concerne l'asserita prescrizione della pretesa d'imposta, intervenuta a parere dei ricorrenti alla fine del mese di dicembre del 1976, ancora una volta va rammentato che l'operazione in esame costituisce un procedimento globale, iniziato nel 1971, quando è stato sottoscritto l'accordo privato, e conclusosi nel 1992 con la vendita delle azioni F._____SpA: in concreto la prescrizione non è pertanto ancora acquisita (cfr. art. 17 cpv. 3 LIP).
4.
4.1 Richiamandosi alla dottrina e alla prassi, i ricorrenti asseverano poi che l'autorità fiscale avrebbe erroneamente ritenuto realizzati i presupposti di una liquidazione di fatto nonché dichiarato solidalmente responsa-

bili gli amministratori in carica del pagamento dell'imposta preventiva esatta. Affermano che difetterebbe l'elemento volontario di procedere ad una liquidazione di fatto della società, siccome la cessione della partecipazione F._____SpA non era stata voluta dalla società, ma era solo la conseguenza dell'esercizio del diritto di acquisto da parte della controparte. Asseriscono poi che il mutuo concesso nell'aprile 1993 all'azionista G._____ sarebbe un vero mutuo, comprovato dai seguenti elementi: il credito è riconosciuto dal debitore; annualmente sono conteggiati gli interessi a favore della società; il credito e i relativi interessi non sono messi in pericolo poiché il debitore ha espresso chiaramente la sua volontà di rimborsare il finanziamento ed effettuato peraltro un primo rimborso di fr. 500'000.– nel 1997; non vi è nessun indizio che faccia pensare ad uno stato d'insolvenza dell'azionista e debitore del finanziamento e, infine, nulla potrebbe essere dedotto dal fatto che non vi sia un contratto
scritto, il quale non è stato voluto in concreto per motivi di discrezionalità, poiché lo stesso non è legalmente richiesto.

Aggiungono poi che quand'anche si dovesse ritenere che vi è stata liquidazione di fatto della società - la quale si caratterizza per la mancanza di liquidità che rende impossibile la continuazione delle attività della società - in tal caso l'atto straordinario di disposizione del patrimonio che la raffigurerebbe sarebbe la concessione del mutuo; un'eventuale eccedenza di liquidazione andrebbe allora calcolata sugli attivi esistenti a quel momento e non al 15 ottobre 1992, ciò che condurrebbe ad un'eccedenza di liquidazione di fr. 3'985'410, rispettivamente ad un'imposta preventiva pari a fr. 1'394'893.50.
4.2 Conformemente all'art. 15 LIP le persone incaricate della liquidazione sono solidalmente responsabili con il contribuente per l'imposta preventiva dovuta da una persona giuridica che viene sciolta, sino a concorrenza del ricavato di liquidazione (cpv. 1 lett. a). Al riguardo va precisato che l'imposta preventiva sull'eccedenza di liquidazione imponibile è ugualmente dovuta allorquando la società non è disciolta formalmente in ossequio alle disposizioni del CO ma è liquidata di fatto. Si è in presenza di una liquidazione di fatto quando l'attivo sociale è realizzato e gli azionisti hanno ricevuto in una maniera o nell'altra i beni della società (ASA 58 pag. 707; 55 pag. 646). I liquidatori rispondono tuttavia soltanto dei crediti d'imposta, degli interessi (art. 16 cpv. 2 LIP) e delle spese (art. 44 cpv. 2 LIP) che sorgono, sono fatti valere dall'autorità o scadono sotto la loro gestione; la loro responsabilità si estingue però se provano di avere fatto tutto quanto era in loro potere per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito fiscale (cpv. 2).
La disciplina prevista dall'art. 15 LIP ha come principale scopo quello di indurre gli organi di una persona giuridica in liquidazione a soddisfare tempestivamente alle loro obbligazioni fiscali. Questo disposto non istituisce tuttavia un'obbligazione fiscale solidale (Steuersolidarität), ma crea invece una semplice responsabilità solidale (solidarische Mithaftung): il liquidatore, che non è ovviamente un contribuente ai sensi dell'art. 10 LIP, non è infatti partecipe del rapporto giuridico che vincola la società allo Stato dal profilo fiscale, ma diviene invece responsabile del pagamento dell'imposta, accanto alla società contribuente, quando i presupposti dell'art. 15 LIP sono adempiuti. La responsabilità del liquidatore, che nasce con la dissoluzione (formale o meno) della società, è tuttavia accessoria poiché dipende dall'esistenza di un credito d'imposta preventiva nei confronti della società, ed è altresì sussidiaria poiché interviene soltanto se la società non ha già completamente assolto il suo debito fiscale ed è limitata infine al ricavato, ovvero al beneficio, della liquidazione. Quando il credito d'imposta risulta tuttavia dalla distribuzione di un'eccedenza di liquidazione ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP e
20 cpv. 1 OIPrev, il liquidatore sarà nondimeno responsabile per la totalità dell'imposta poiché questa eccedenza è colpita dall'imposta preventiva in ragione del 35% e rimane quindi ancora un margine del 65% sino a concorrenza del ricavato di liquidazione.
Come già accennato, la responsabilità solidale di cui all'art. 15 cpv. 1 lett. a LIP si estingue tuttavia se il liquidatore comprova di aver fatto tutto quanto era in suo potere per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito fiscale (art. 15 cpv. 2 LIP). Su questo punto la legge istituisce quindi un'eccezione e conferisce al liquidatore la possibilità di fornire a suo discarico una prova liberatoria. Secondo dottrina e giurisprudenza, questa prova sottostà tuttavia ad esigenze e condizioni più severe di quelle stabilite invece dal diritto civile ed in particolare dagli art. 55 cpv. 1 e 56 cpv. 1 CO: il liquidatore non può limitarsi infatti ad adoperare tutta la diligenza richiesta dalle circostanze, ma deve invece fare tutto quanto ci si può attendere da lui non solo per potere stabilire l'estensione dell'obbligo fiscale, ma anche per giungere al suo adempimento, ovverosia in pratica per pagare l'imposta. Ciò non significa tuttavia che, in casi di questa indole, si debba totalmente prescindere dalle

particolarità del caso specifico. Infatti, se l'art. 15 cpv. 2 LIP pone indubbiamente l'accento sulle possibilità soggettive del liquidatore, non si può comunque pretendere che egli intraprenda più di quanto le circostanze concrete obiettivamente esigono. Per addurre con successo la prova liberatoria, il liquidatore deve pertanto dimostrare di avere agito con scienza, coscienza e determinazione, facendo tutto quello che si poteva ragionevolmente esigere nel caso specifico per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito d'imposta e per salvaguardare in tal modo i diritti del fisco. Conformemente al senso e allo spirito della norma, l'autorità fiscale si mostrerà tuttavia tanto più esigente e rigorosa quanto più elevate saranno le sue qualifiche professionali, in particolare allorché il liquidatore risulta essere un professionista (avvocato, notaio, economista, perito contabile, ecc.) che conosce i rapporti d'affari (DTF 116 Ib 375 consid. 2b e numerosi riferimenti giurisprudenziali e dottrinali).
4.3 Anche su questo punto il ricorso si rivela infondato. Come ben rilevato dalla Commissione di ricorso, la vendita dell'unico attivo importante della società, ossia le azioni F._____SpA, e la successiva messa a disposizione dell'azionista della totalità dei fondi (capitale e interesse) provenienti da questa vendita conducono ad una liquidazione di fatto della società. Infatti, contrariamente all'opinione dei ricorrenti, non è unicamente la vendita in sé che può essere considerata un atto di liquidazione. Come osservato dall'autorità fiscale federale, il ricavato dalla vendita avrebbe potuto essere reinvestito nell'acquisto di un'altra partecipazione, ciò che non avrebbe svuotato la società della sua sostanza e le avrebbe permesso di continuare la propria attività (cfr. scopo societario della medesima consistente, tra l'altro, nella partecipazione finanziaria in altre società, l'acquisto e la vendita di quote sociali e di titoli azionari). La vendita in quanto tale ha invece iniziato la liquidazione di fatto, la quale è stata ultimata con la consegna all'azionista del ricavo della stessa, ciò che ha impedito alla società - privata del suo attivo il più importante - di proseguire la propria attività commerciale. Come rilevato nella decisione impugnata (la quale si richiama ai conti annuali) è da allora che la società è inoperosa. Si è quindi nuovamente in presenza di un'unica operazione svoltasi in più fasi, l'alienazione delle azioni costituendone solo l'inizio. Riguardo poi alla natura dell'asserito mutuo va rilevato che gli argomenti sviluppati dai ricorrenti non sono atti a confutare la tesi esposta nella decisione impugnata, alla quale si rinvia e che va qui condivisa (cfr. decisione citata, consid. 4b pag. 14 seg.). Infine è indubbio che i ricorrenti, contrariamente a quel che asseverano, hanno volontariamente compiuto gli atti che hanno portato alla cessazione delle attività della società e quindi, alla sua liquidazione di fatto. È quindi a ragione che la Commissione di ricorso gli ha qualificati di liquidatori della società. Al riguardo va osservato che in tale veste essi nulla hanno intrapreso per stabilire quali erano i debiti fiscali della società e garantirne il pagamento. Sennonché l'amministratore che assume la liquidazione della società deve mostrarsi particolarmente diligente nonché prudente e mettere in atto tutto quello che le circostanze esigono per cercare almeno di giungere all'accertamento e all'adempimento del credito fiscale.
Orbene nemmeno dinanzi a questa Corte gli amministratori ricorrenti sono riusciti a dimostrare di aver intrapreso tutto quanto si poteva da loro pretendere. È quindi a ragione che la Commissione di ricorso gli ha dichiarati solidalmente responsabili con la società per il pagamento dell'imposta preventiva da quest'ultima dovuta in virtù degli art. 4 cpv. 1 lett. b LIP e 20 cpv. 1 OIP (art. 15 cpv. 1 lett. a LIP). Infine, considerato che non hanno saputo dimostrare d'aver fatto tutto quanto era in loro potere per giungere all'accertamento e, soprattutto, all'adempimento del credito fiscale, è ugualmente a giusto titolo che l'autorità fiscale federale ha ritenuto che essi non avevano fornito la prova liberatoria di cui all'art. 15 cpv. 2 LIP.

4.4 Visto quanto precede è pertanto a giusto titolo e senza violare il diritto federale determinante che l'autorità fiscale federale ha reintegrato nel calcolo dell'eccedenza di liquidazione la differenza di valore esistente tra il valore reale della partecipazione F._____SpA e il prezzo di vendita della medesima. Su quest'ultimo punto occorre ancora precisare che il calcolo dell'eccedenza di liquidazione così come effettuato dall'autorità fiscale federale nonché il relativo ammontare dell'imposta preventiva richiesta non sono stati contestati dai ricorrenti e non vanno pertanto esaminati in questa sede. La decisione impugnata, immune da violazione di diritto, va pertanto integralmente confermata.
5.
Le spese seguono la soccombenza e vengono poste in parti uguali a carico dei ricorrenti, con vincolo di solidarietà (art. 156 cpv. 1 e 7, 153 e 153a OG). Non si concedono ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.
Il ricorso è respinto.
2.
La tassa di giustizia di fr. 20'000.– è posta in parti uguali a carico dei ricorrenti, con vincolo di solidarietà.
3.
Comunicazione ai rappresentanti dei ricorrenti, all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo, e alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni.
Losanna, 9 maggio 2006
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: La cancelliera: