

# BGer 9C 207/2023 vom 8. Januar 2024

Bundesgericht, 2024-01-08, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_207\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_207_2023)

FR: TF 9C 207/2023 du 8 janvier 2024

IT: TF 9C 207/2023 del 8 gennaio 2024

## Regeste

Imposta preventiva, periodi fiscali 2011-2012 | Finanze pubbliche & diritto tributario

## Erwägungen

### E. 1.1

Il gravame è diretto contro una sentenza di rinvio che non lascia spazio di manovra all'AFC, perché nega l'esistenza delle condizioni per procedere all'imposizione dell'opponente, e che va assimilata a una decisione finale ( art. 90 LTF ; DTF 140 V 321 consid. 3.2). Esso è stato presentato nei termini ( art. 100 cpv. 1 LTF ) da un'autorità legittimata (art. 89 cpv. 2 lett. d LTF in relazione con l' art. 1 cpv. 2 OIPrev ) e va quindi esaminato quale ricorso in materia di diritto pubblico ( art. 83 LTF e contrario; sentenza 2C\_502/2021 del 31 agosto 2022 consid. 1).

### E. 1.2

In questo contesto, il Tribunale federale si fonda sugli accertamenti dell'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Può rettificarli o completarli se sono manifestamente inesatti o risultano da una lesione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF ( art. 105 cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 115 consid. 2). L'eliminazione del vizio deve poter influire in modo determinante sull'esito della causa ( art. 97 cpv. 1 LTF ).

### E. 2

L'istanza inferiore ha accolto il ricorso e deciso che le condizioni per ammettere una distribuzione dissimulata di utili non erano date, ragione per la quale anche l'importo di fr. 238'307.25, richiesto dall'AFC a titolo di imposta preventiva all'opponente, non era dovuto.

### E. 2.1

Il giudizio impugnato si riferisce con pertinenza: da un lato, all' art. 4 cpv. 1 lett. b LIP , qui determinante nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2019 (RU 1992 733), secondo cui sono sottoposti all'imposta anche i redditi da azioni; d'altro lato, all'art. 20 cpv. 1 OIPrev, che definisce come reddito imponibile da azioni ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non ha il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato, esistenti all'atto della prestazione.

### E. 2.2

Sotto la nozione di prestazione valutabile in denaro ai sensi dell' art. 20 cpv. 1 OIPrev , che coincide con quella applicata in materia di imposta federale diretta, rientra la cosiddetta distribuzione dissimulata di utili, che è data se: (a) una società esegue una prestazione senza ottenere una controprestazione corrispondente; (b) la prestazione è accordata ad un

azionista o a una persona comunque vicina, mentre non sarebbe stata accordata alle stesse condizioni ad un terzo; (c) il carattere particolarmente vantaggioso della prestazione è riconoscibile per gli organi societari ( DTF 143 IV 228 consid. 4.1; sentenza 2C\_578/2019 del 31 marzo 2020 consid. 3.2 e 3.3).

### **E. 2.3**

Confrontata a casi relativi a prestazioni valutabili in denaro, l'autorità fiscale deve portare la prova che la società ha accordato a un azionista o a una persona vicina una prestazione senza ottenere una controprestazione adeguata; se gli elementi adottati costituiscono indizi sufficienti in merito all'esistenza di una sproporzione, spetta al contribuente dimostrare il contrario (sentenza 9C\_621/2022 consid. 5.4 con rinvii).

### **E. 3**

In via preliminare, il Tribunale amministrativo federale ha rilevato che il credito d'imposta non è prescritto. La ricorrente concorda con tale conclusione - che non è contestata nemmeno dall'opponente - ma ritiene che l'argomentazione sulla quale si fonda l'istanza precedente sia errata e domanda che il Tribunale federale la corregga. Siccome nessuna delle parti sostiene che questo aspetto possa avere impatto sull'esito del litigio e ciò non è altrimenti evidente, la questione non dev'essere però approfondita (sentenza 2C\_360/2020 del 26 agosto 2022 consid. 3.1, relativa a censure senza conseguenze sul litigio).

### **E. 4.1**

Come indicato nel giudizio impugnato (ivi, consid. 6.2), l'AFC ha considerato che A.\_\_\_\_\_ SA ha rinunciato ad un utile di fr. 680'877.84 perché, dopo avere contabilizzato transitoriamente il ricavo della vendita del 49% delle azioni di D.\_\_\_\_\_ SA a C.\_\_\_\_\_ Sagl (2011), lo ha trasferito su un conto di B.\_\_\_\_\_ Ltd (2012; precedente consid. A.b).

### **E. 4.2**

Delineato il quadro legale di riferimento e adottando un approccio globale, il Tribunale amministrativo federale ha invece considerato che alla prestazione di A.\_\_\_\_\_ SA a B.\_\_\_\_\_ Ltd corrispondeva una controprestazione, di modo che già la prima condizione per ammettere una distribuzione dissimulata di utili non era data e l'esistenza delle altre non andava esaminata. Nel dettaglio, ha infatti considerato che il versamento di fr. 730'877.84 da A.\_\_\_\_\_ SA a B.\_\_\_\_\_ Ltd, il 1° gennaio 2012, ha avuto origine nell'apporto dissimulato che quest'ultima aveva concesso alla prima attraverso la cessione del 49% delle azioni di D.\_\_\_\_\_ SA per fr. 50'000.-, il 4 gennaio 2011: che aveva arricchito A.\_\_\_\_\_ SA di un importo equivalente alla differenza tra il valore venale della partecipazione e il prezzo pagato, senza effetto né sull'imposta sull'utile (art. 60 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]) né sull'imposta preventiva. Costatato che A.\_\_\_\_\_ SA si era arricchita di un apporto (dissimulato) da parte di B.\_\_\_\_\_ Ltd senza controprestazione nel 2011, per poi rivendere la partecipazione a C.\_\_\_\_\_ Sagl e trasferire il ricavato a B.\_\_\_\_\_ Ltd nel 2012, ha quindi ritenuto date anche le condizioni per adottare un approccio globale e ammettere una compensazione tra l'apporto dissimulato concesso da B.\_\_\_\_\_ Ltd a A.\_\_\_\_\_ SA e la prestazione poi fornita da quest'ultima alla prima, sua unica azionista. Questo perché, da un punto di vista economico, le operazioni descritte costituivano un tutt'uno, le prestazioni in discussione erano dello stesso genere, si erano susseguite in maniera ravvicinata e gli importi conferiti erano identici.

### **E. 5.1**

Riferendosi alla motivazione esposta, l'AFC fa valere "un accertamento incompleto, rispettivamente inesatto, dei fatti pertinenti per l'esito della causa" e una violazione del suo diritto di essere sentita ( art. 29 cpv. 2 Cost. ), per non essere stata consultata in merito ad un'argomentazione nuova e inattesa.

### **E. 5.2**

La critica relativa al diritto di essere sentiti e quella, ad essa legata, relativa all'impossibilità di addurre fatti e prove atti a mettere in discussione l'argomentazione sostenuta nel giudizio impugnato ( art. 29 cpv. 2 Cost. ), non devono essere approfondite. Questo perché, indipendentemente dal fatto che l'AFC andasse o meno consultata prima di adottare un approccio globale, la pronuncia dell'istanza inferiore non può essere condivisa e va annullata (sentenza 9C\_643/2022 del 24 luglio 2023 consid. 2, destinato a pubblicazione).

### **E. 6.1**

Nel merito, l'AFC denuncia una lesione delle norme e della giurisprudenza in materia di distribuzione dissimulata di utili, così come della giurisprudenza relativa all'evasione fiscale.

#### **E. 6.1.1**

Nella sentenza 2C\_386/2012 del 16 novembre 2012, resa in relazione alla percezione delle imposte cantonali e dell'imposta federale diretta, il Tribunale federale ha indicato che in materia di distribuzione dissimulata di utili non è escluso adottare un approccio globale, che permette di prendere in considerazione più prestazioni e controprestazioni effettuate tra una società e il suo azionista. Riferendosi alla DTF 113 Ib 23, relativa alla riscossione dell'imposta per la difesa nazionale, ha però aggiunto che l'adozione di un simile approccio presuppone una connessione diretta tra le prestazioni in discussione, il rispetto del principio di periodicità e dev'essere supportato da indicazioni rispettivamente da prove precise (sentenza 2C\_386/2012 del 16 novembre 2012 consid. 7.3). Sull'argomento è quindi tornato nella DTF 144 II 427 , resa sempre in materia di imposte cantonali e di imposta federale diretta, in cui ha precisato che la connessione richiesta deve essere data sia per quanto riguarda la pianificazione ("Veranlassung") che per quanto attiene all'effettiva esecuzione ("Abwicklung") delle due operazioni (ivi, consid. 6.4.1 seg.).

#### **E. 6.1.2**

Un'evasione fiscale è data quando: (a) la forma giuridica scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare e comunque del tutto inappropriata allo scopo economico perseguito; (b) questa scelta è stata fatta abusivamente, nel solo intento di risparmiare imposte che sarebbero dovute qualora i rapporti giuridici in questione fossero configurati in modo adeguato; (c) se fosse accettato, il procedimento condurrebbe a un risparmio d'imposta rilevante ( DTF 138 II 239 consid. 4.1; sentenza 9C\_619/2022 del 26 giugno 2023 consid. 4.5.1).

### **E. 6.2**

Ora, l'istanza inferiore rileva in primo luogo che la vendita della partecipazione del 49% da parte di B. \_\_\_\_\_ Ltd a A. \_\_\_\_\_ SA e la vendita da parte di quest'ultima a una società terza costituiscono "senza dubbio un tutt'uno". In particolare, perché al momento della cessione a A. \_\_\_\_\_ SA B. \_\_\_\_\_ Ltd sapeva già che la partecipazione sarebbe stata trasferita a C. \_\_\_\_\_ Sagl. In secondo luogo, osserva che le prestazioni in

discussione sono "dello stesso genere", sono di identico ammontare, e si sono susseguite "in maniera sufficientemente ravvicinata", perché entrambe le cessioni hanno avuto luogo nel 2011 e il fatto che il trasferimento del ricavato della seconda risalga solo al 2012 non è determinante, perché ciò è avvenuto "nel quadro di una registrazione contabile particolare". In terzo luogo, indica che l'assenza di una convenzione non è decisiva, perché la prassi non la richiede e nel caso trattato nella sentenza 2C\_386/2012 era la ricorrente ad invocarla (giudizio impugnato, consid. 6.3.3).

### **E. 6.3**

Tale conclusione non può essere confermata. Come indicato nel considerando 2.2, la nozione di prestazione valutabile in denaro in materia di imposta federale diretta e di imposta preventiva coincidono di modo che, contrariamente a quanto sostenuto dall'AFC, l'applicazione di un approccio globale non è di per sé escluso. L'adozione di questo approccio, va tuttavia supportato da indicazioni e da prove precise ( DTF 144 II 427 consid. 6.4.1 seg.; sentenza 2C\_386/2012 del 16 novembre 2012 consid. 7.3), sulle quali il giudizio impugnato non si esprime, siccome: (a) l'istanza inferiore fa riferimento al doc. 19 (accordo transattivo tra A. \_\_\_\_\_ SA e C. \_\_\_\_\_ Sagl del 15 aprile 2011) e al doc. 20 (contratto di vendita tra B. \_\_\_\_\_ Ltd e A. \_\_\_\_\_ SA del 4 gennaio 2011), ma non cita nessun atto che attesti una connessione diretta tra le prestazioni in discussione, perché questi documenti sono stati conclusi tra parti diverse e non si richiamano; (b) l'assenza di un esame nell'ottica di quanto indicato nella DTF 144 II 427 , che richiede atti o prove concreti che attestino una connessione diretta tra le prestazioni in discussione, sia sul piano della pianificazione che dell'esecuzione, non può essere compensata nemmeno dall'aggiunta secondo cui il fatto che esse costituiscono un tutt'uno è anche "quanto sostenuto nel proprio gravame dalla società ricorrente". D'altra parte, già alla luce del fatto che l'istanza precedente si richiama a "una registrazione contabile particolare" e che dal doc. 19 risulta tra l'altro che il prezzo versato da C. \_\_\_\_\_ Sagl è stato contabilizzato da A. \_\_\_\_\_ SA non come ricavo, bensì come "dividendo D. \_\_\_\_\_ SA", appare pertinente anche la denuncia, sempre formulata nel ricorso, di un mancato approfondimento: (a) riguardo alle registrazioni contabili effettuate e alle imposte già eventualmente corrisposte; (b) quindi dei motivi alla base delle due operazioni e dell'eventuale esistenza di un caso di evasione fiscale (precedente consid. 5.2).

### **E. 6.4**

Di conseguenza, la sentenza impugnata dev'essere annullata e la causa rinviata all'istanza inferiore, affinché riesamini la fattispecie. L'approccio globale da essa stessa proposto può essere infatti ammesso soltanto in presenza delle condizioni previste dalla giurisprudenza in materia e di prove in tal senso, in particolare anche per quanto riguarda la connessione richiesta. Nel caso tali prove fossero date, il Tribunale amministrativo federale dovrà inoltre verificare l'esistenza di un'eventuale evasione fiscale (precedente consid. 6.1).

### **E. 7.1**

Il ricorso dev'essere pertanto accolto, il giudizio impugnato annullato e la causa rinviata al Tribunale amministrativo federale affinché, esperiti eventuali ulteriori atti istruttori, emani un nuovo giudizio.

### **E. 7.2**

Il rinvio dell'incanto all'istanza inferiore per un nuovo esame della fattispecie, con esito aperto, comporta che l'AFC sia considerata come vincente (sentenza 2C\_75/2018 del 24

agosto 2018 consid. 6.2).

### **E. 7.3**

Le spese giudiziarie devono essere poste a carico dell'opponente che, anche se non si è espressa, risulta soccombente ( art. 65 e 66 cpv. 1 LTF ; GRÉGORY BOVEY, in: Commentaire de la LTF, 3a ed. 2022, n. 37 ad art. 66 LTF ). Non si assegnano ripetibili ( art. 68 cpv. 3 LTF ).

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