

BGer 9C_224/2023 vom 4. März 2024

Bundesgericht, 2024-03-04, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_224_2023

FR: TF 9C_224/2023 du 4 mars 2024

IT: TF 9C_224/2023 del 4 marzo 2024

Erwägungen

E. 1.1

Redatto nei termini (art. 100 cpv. 1 LTF) dalla destinataria del giudizio contestato (art. 89 cpv. 1 LTF), il gravame va esaminato come ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (al riguardo, cfr. anche l'art. 146 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11] e l'art. 73 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]).

E. 1.2

Nella misura in cui le critiche esposte non sono rivolte contro la sentenza cantonale, che è l'unico possibile oggetto di disputa, bensì direttamente contro le decisioni dell'autorità di tassazione, non possono essere approfondite (sentenze 9C_636/2022 del 24 ottobre 2023 consid. 1.3; 9C_640/2022 del 13 marzo 2023 consid. 7.2). Visto l'esito del litigio, la questione dell'ammissibilità delle conclusioni formulate dall'insorgente, cassatorie e di rinvio, non va approfondita.

E. 2.1

Il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sugli accertamenti svolti dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF); può rettificarli o completarli se sono manifestamente inesatti o risultano da una violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF (art. 105 cpv. 2 LTF). In questo ambito, manifestamente inesatto significa arbitrario (DTF 140 III 115 consid. 2). Chi critica la fattispecie accertata nella sentenza impugnata non può limitarsi a completarla ma deve sollevare una censura specifica (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 264 consid. 2.3). L'eliminazione del vizio deve poter influire in maniera determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF). Nuovi fatti e prove sono ammessi solo alle condizioni previste dall' art. 99 LTF (DTF 139 III 120 consid. 3.1.2).

E. 2.2

Richiamandosi espressamente all' art. 105 LTF , la ricorrente completa a più riprese l'accertamento dei fatti che risulta dalla sentenza impugnata, sia nell'esposizione dei fatti che in quella in diritto (punti 2 e 3 dell'impugnativa). Non lo fa però nel modo indicato nel considerando 2.1, cioè attraverso una critica d'arbitrio, che in relazione ai fatti non viene neppure invocato. Pertanto, i fatti che risultano dal giudizio impugnato vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF). In effetti, l'insorgente non dimostra nemmeno l'esistenza delle condizioni per l'assunzione di nuove prove (art. 99 cpv. 1 LTF ; DTF 139 III 120 consid. 3.1.2) di modo che, per quanto non già agli atti o richiesti dalla LTF, i documenti acclusi al ricorso e alla replica non possono essere considerati. La produzione di nuovi documenti in replica è inoltre tardiva (sentenza 2C_666/2019 dell'8 giugno 2020 consid. 2.2), ciò che vale anche per le argomentazioni che non sono state formulate fino a

quel momento. La replica non può servire a completare il ricorso con argomenti giuridici che andavano addotti già in tale scritto, come viene fatto nelle fattispecie (DTF 135 I 19 consid. 2.2).

E. 3.1

Oggetto di litigio è l'assoggettamento e l'accertamento dell'utile per il periodo fiscale 2015. Nella sentenza impugnata, la Camera di diritto tributario ha condiviso l'agire delle autorità fiscali ticinesi e la tassazione emessa su reclamo nei confronti della ricorrente.

E. 3.1.1

Evase alcune critiche di carattere formale (giudizio impugnato, consid. 2), la Corte cantonale ha dapprima confermato l'assoggettamento dell'insorgente alle imposte in Svizzera per appartenenza economica in relazione alla proprietà, in ragione di ½, della particella n. xxx RFD del Comune di V._____ (giudizio impugnato, consid. 3, con riferimento agli art. 51 cpv. 1 lett. c LIFD e 61 cpv. 1 lett. c della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 [LT/TI; RL/TI 640.100]).

E. 3.1.2

Passata all'accertamento dell'utile per il periodo fiscale 2015, la Corte cantonale ha quindi esposto le particolarità del contratto di leasing rispettivamente del suo trattamento fiscale (giudizio impugnato, consid. 4, 5.1) e - dopo avere ricordato l'esito delle ispezioni fiscali di cui è stata oggetto la contabilità relativa al leasing in discussione (per gli anni 2004-2007; per gli anni 2010-2011; per l'anno 2015; giudizio impugnato, consid. 5.2, 5.3) - ha osservato:

(a) che quale società assoggettata alle imposte per appartenenza economica, la ricorrente avrebbe dovuto presentare la dichiarazione d'imposta, allegando i conti annuali firmati (art. 125 cpv. 2 lett. a LIFD e l'art. 199 cpv. 2 lett. a LT/TI; giudizio impugnato, consid. 6.2.1);

(b) che l'insorgente non ha mai presentato la contabilità estera completa, limitandosi ad allegare una contabilità relativa agli elementi imponibili in Svizzera (giudizio impugnato, consid. 6.2.2 e 6.2.3);

(c) che il tentativo di misconoscere ex post, in sede di ricorso cantonale, la portata della documentazione da essa stessa prodotta, contrasta con il principio della buona fede (giudizio impugnato, consid. 6.3.1);

(d) che, allegando alla propria dichiarazione fiscale solo la contabilità relativa agli elementi imponibili riferiti alla Svizzera, la ricorrente si è avvalsa di quella "finzione di indipendenza" che è ammessa quando si tratta di imporre un'impresa, uno stabilimento d'impresa o un immobile appartenente a una società estera (cosiddetto metodo oggettivo; giudizio impugnato, consid. 6.2.4 e 6.3.2);

(e) che optando per una tassazione secondo il metodo oggettivo, l'insorgente deve lasciarsi imputare la rappresentazione dello stato patrimoniale annuale che emerge dai libri contabili presentati con la dichiarazione d'imposta (giudizio impugnato, consid. 6.3.2).

E. 3.1.3

Rilevato come si trattasse ancora di verificare se, sulla base della contabilità presentata dall'insorgente, fosse possibile procedere alla modifica della tassazione, la Camera di diritto tributario ha infine indicato che ciò non era il caso, osservando quanto segue:

(a) che l'utile netto imponibile è determinato in base agli art. 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT, che per queste due norme vige il principio di derivazione del bilancio fiscale dal bilancio commerciale, e che ciò ha ripercussioni anche sul piano procedurale perché, salvo correzioni successive, la società contribuente deve di regola lasciarsi imputare la rappresentazione dello stato patrimoniale e del risultato annuale che emerge dai libri contabili (giudizio impugnato, consid. 7.1 e 7.2);

(b) che dottrina e giurisprudenza distinguono fra la correzione di una contabilizzazione in contrasto con il diritto commerciale - ammessa fino alla crescita in giudizio della tassazione - e la modifica di bilancio consistente nella sostituzione di una contabilizzazione conforme al diritto commerciale con un'altra contabilizzazione conforme al diritto commerciale, che è ammessa solo se è riconducibile a un errore scusabile sulle conseguenze fiscali di determinate registrazioni, ma è di solito esclusa se è richiesta allo scopo di compensare riprese decise nella procedura di tassazione o per motivi di risparmio d'imposta (giudizio impugnato, consid. 7.3);

(c) che, con ogni evidenza, la richiesta di modifica del bilancio presentata con reclamo dalla ricorrente è contraria al principio della buona fede ed è stata intrapresa solo per cercare di ridurre le conseguenze fiscali dipendenti dalle scelte fatte dalla stessa contribuente nell'allestimento della propria contabilità (giudizio impugnato, consid. 8.4);

(d) che, come rilevato dalle autorità fiscali ticinesi, un bilancio non può essere modificato quando una persona giuridica ha semplicemente fatto uso del margine di manovra permesso da parte del diritto contabile (giudizio impugnato, consid. 7.3 seg. e 8.4).

E. 3.2

Davanti al Tribunale federale, la ricorrente sostiene per contro che il giudizio impugnato leda il diritto federale e risulti da un accertamento dei fatti manifestamente inesatto (art. 95 e 105 cpv. 2 LTF). Da una parte, sarebbe stata considerata quale utile una liquidità che non trova fondamento nel contratto di finanziamento e relativo addendum e che si spiegherebbe in un errore dei conteggi presentati (successivo considerando 5). D'altra parte non sarebbe stato tenuto conto del fatto che gli unici utili realizzati in relazione al leasing, ovvero gli interessi attivi relativi ai contratti di prestito, sarebbero imponibili solamente in Italia (successivo considerando 6).

I. Imposta federale diretta

E. 4.1

Giusta l' art. 51 LIFD , le persone giuridiche senza sede né amministrazione effettiva in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se sono proprietarie di fondi in Svizzera o sono titolari su di essi di diritti di godimento reali o di diritti di godimento personali economicamente assimilabili (cpv. 1 lett. c).

Secondo l' art. 52 LIFD , l'assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica è limitato all'utile per cui sussiste un obbligo fiscale in Svizzera in base all' art. 51 LIFD (cpv. 2). Nelle relazioni internazionali l'assoggettamento delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi è delimitato secondo i principi del diritto federale concernente il divieto della doppia imposizione intercantonale; sono fatte salve le disposizioni previste dalle convenzioni di doppia imposizione (cpv. 3). I contribuenti aventi sede e amministrazione effettiva all'estero devono pagare l'imposta sull'utile realizzato in Svizzera (cpv. 4).

E. 4.2

Come indicato dalla Camera di diritto tributario con riferimento alla circolare n. 29 della Conferenza svizzera delle imposte del 27 giugno 2007, i diritti e gli obblighi relativi all'acquisto del bene oggetto di un leasing possono essere definiti in modo molto diversificato. Esistono operazioni di leasing nelle quali è concordato unicamente il diritto d'uso del bene sottoposto a leasing e in cui, al termine del leasing, il bene è restituito al fornitore del leasing (cosiddette operazioni di leasing di tipo A) e operazioni di leasing nelle quali, oltre al diritto d'uso, sono definiti contrattualmente determinati obblighi dell'assuntore del leasing relativi all'acquisto del bene al termine del leasing (cosiddette operazioni di leasing di tipo B).

Se è concordato il diritto di compera per l'assuntore del leasing, il fornitore del leasing si obbliga a vendere o ad offrire la vendita del bene al valore residuo calcolato risultante dal contratto di leasing. In caso di obbligo di acquisto da parte dell'assuntore del leasing, quest'ultimo si obbliga ad acquistare il bene oggetto del leasing al valore contabile residuo sopra definito (citata circolare, p.to 1.1).

E. 4.3

Per il fornitore del leasing le rate di leasing e le altre remunerazioni in relazione a un contratto di leasing costituiscono un reddito rispettivamente un ricavo imponibile (art 58 LIFD ; citata circolare, p.to 2.1).

Le indicazioni necessarie, per la qualifica fiscale del leasing - quali i costi di investimento per l'immobile e il fondo, la durata del leasing e gli ammortamenti calcolati - emergono di regola dal contratto stesso o da altri documenti scambiati tra le parti (citata circolare, p.to 1.2). Per i dettagli relativi ai differenti contratti di leasing (di tipo A rispettivamente di tipo B) e alla prassi fiscale in materia si può rinviare a quanto indicato nel considerando 4 del giudizio impugnato, il cui contenuto non è del resto oggetto di nessuna critica specifica. Da tale considerando risulta anche che le spese legate all'operazione di leasing (spese di rifinanziamento, spese amministrative, ammortamenti, ecc.) costituiscono di regola degli oneri giustificati dall'uso commerciale, che possono essere posti in deduzione (art. 58 LIFD ; citata circolare, p.to. 2.1).

E. 5.1

In un primo capitolo intitolato "assoggettamento", la ricorrente rileva che i documenti presentati con la dichiarazione d'imposta altro non sono che un'errata "rendicontazione" di quanto previsto dal contratto di leasing e relativo addendum, che essi non possono godere della forza giuridica attribuita a una regolare contabilità (art. 125 cpv. 2 lett. a LIFD e art. 199 cpv. 2 lett. a LT) e che non possono nemmeno "assurgere a base legale di tassazione di utili evidentemente e palesemente mai realizzati".

A fronte di quanto precede, considera che l'accertamento dei fatti dell'autorità di tassazione sia stato svolto in modo manifestamente inesatto ai sensi dell' art. 105 cpv. 2 LTF .

E. 5.2

Diversamente dall'insorgente, che ritiene di essere incorsa in un errore, il giudizio impugnato fa riferimento alle diverse verifiche fiscali di cui è stata oggetto la contribuente ed accerta - in maniera che vincola il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF) - che l'assenza di ammortamenti nel bilancio presentato con la dichiarazione fiscale 2015 è frutto di una scelta "deliberata". Spettava quindi alla prima dimostrare che, su questo punto, la

Corte cantonale sia incorsa in arbitrio, emanando un giudizio insostenibile sia nella motivazione che nel risultato (DTF 144 I 318 consid. 5.4).

Una tale argomentazione non viene tuttavia addotta perché, in relazione ai fatti, l'arbitrio non è richiamato (precedente consid. 2.2).

E. 5.3

Nel contempo, come indicato anche dalla Corte cantonale in risposta, nel formulare le proprie critiche per sostenere che gli atti da essa prodotti non potrebbero godere della forza giuridica attribuita a una regolare contabilità, la ricorrente non si confronta con l'argomentazione addotta in sede cantonale, come richiesto dall' art. 42 cpv. 2 LTF (DTF 145 V 161 consid. 5.2).

I vari passaggi della motivazione della sentenza impugnata sono stati infatti riassunti nel precedente considerando 3, da cui risulta in sostanza che - sia in via generale che in relazione alla specifica domanda di riconoscimento degli ammortamenti - il tentativo dell'insorgente di distanziarsi ex post dalla documentazione che aveva fatto spontaneamente pervenire alle autorità fiscali è considerato contrario al principio della buona fede. Proprio su questo punto, che la Corte cantonale considera indipendente dall'esistenza di un obbligo legale di produrre documentazione con la dichiarazione fiscale, il ricorso è tuttavia silente.

E. 5.4

Anche nello specifico capitolo dell'impugnativa intitolato "principio della buona fede", la ricorrente non si confronta infatti con il rimprovero mosso dalla Camera di diritto tributario, sostenendo piuttosto che la buona fede sia mancata all'autorità fiscale, che avrebbe dovuto accorgersi dell'errore contenuto nella documentazione prodotta e rinunciare spontaneamente alla tassazione di parte degli utili che erano stati notificati dalla contribuente.

Come indicato, l'errore sostenuto non è tuttavia dimostrato, perché l'istanza inferiore ha accertato il contrario, cioè una libera scelta della ricorrente, che va letta in un contesto più ampio e che non poteva essere oggetto di modifiche successive, per tentare di correggerne le conseguenze fiscali (precedenti consid. 3.1 e 5.2). D'altra parte, va rilevato che il rimprovero relativo alla violazione del principio della buona fede è mosso direttamente contro l'autorità di tassazione, mentre oggetto di disputa davanti al Tribunale federale è solo la correttezza o meno del giudizio della Corte cantonale la quale, come già detto, ha tutelato l'agire dell'autorità di tassazione dopo averlo contestualizzato nel dettaglio (riferendosi alle varie verifiche di cui è stata oggetto la contribuente e ai loro esiti, al fatto che esse erano state condotte da una persona diventata successivamente la rappresentante della contribuente stessa; giudizio impugnato, consid. 8.2 segg.).

E. 6.1

In un secondo capitolo intitolato "determinazione dell'utile imponibile", a sua volta suddiviso nei sottocapitoli "il contratto di sale and lease-back", "gli aspetti contabili del sale and lease-back" e "la doppia imposizione effettiva", l'insorgente osserva che "nel caso di specie, ritenuto che il contratto di sale and lease-back è stato stipulato al fine di ottenere liquidità immediata, gli utili derivanti dallo stesso sono rappresentati da soli interessi attivi relativi ad un contratto di prestito".

Aggiunge anche che, sul piano fiscale, gli stessi sarebbero imponibili presso il fornitore estero del prestito "e meglio presso la sede statutaria dello stesso, ovvero in Italia", come

previsto dall'art. 11 della Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte su reddito e patrimonio (CDI CH-I; RS 0.672.945.41).

E. 6.2

Ora, l'art. 11 CDI CH-I, che non è stato oggetto di nessuno specifico esame in sede cantonale, indica che gli interessi provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto Stato (par. 1). Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, tale competenza non è però esclusiva perché, sempre in base all'art. 11 CDI CH-I, simili interessi possono essere tassati anche nello Stato contraente dal quale provengono ed in conformità alla legge di detto Stato, a condizione che l'imposta applicata non ecceda il 12,5% dell'ammontare degli stessi (par. 2).

Di conseguenza, il semplice richiamo a questa norma, senza ulteriore confronto con la stessa rispettivamente con fatti accertati dalla Corte cantonale (art. 105 cpv. 1 LTF), che dovrebbero portare inequivocabilmente ad escludere una tassazione da parte delle autorità svizzere, sulla base di un'argomentazione giuridica mai esaminata finora e che va quindi considerata come nuova, non può assumere nessun ruolo determinante (al riguardo, cfr. anche la sentenza 2C_916/2022 del 30 novembre 2022 consid. 3.2).

In parallelo, in queste circostanze risultano superflue anche ulteriori considerazioni in merito all'art. 6 par. 1 CH-I, non richiamato dalla ricorrente e in base al quale i redditi derivanti da beni immobili, compresi i redditi delle attività agricole o forestali, sono imponibili nello Stato contraente in cui detti beni sono situati.

E. 6.3

Per quanto riguarda l'osservazione secondo cui "nel caso di specie, ritenuto che il contratto di sale and lease-back è stato stipulato al fine di ottenere liquidità immediata, gli utili derivanti dallo stesso sono rappresentati dai soli interessi attivi relativi ad un contratto di prestito" va invece di nuovo osservato, come fatto nella risposta al ricorso, che il gravame non rispetta l' art. 42 cpv. 2 LTF , perché non si confronta con il giudizio impugnato.

In tale atto, la Corte cantonale ha infatti rammentato i criteri ai quali sottostanno le correzioni e le modifiche di bilancio (giudizio impugnato, consid. 7) e spiegato perché una modifica di bilancio non entrasse qui in discussione (giudizio impugnato, consid. 8), mentre nei sottocapitoli del ricorso intitolati "il contratto di sale and lease-back", "gli aspetti contabili del sale and lease-back" e "la doppia imposizione effettiva" l'insorgente si limita in sostanza a riprendere quanto esposto nel ricorso presentato davanti alla Camera di diritto tributario, compresa una serie di cifre che non sono state registrate nel giudizio impugnato e che non possono di conseguenza essere considerate (art. 105 cpv. 2 LTF ; precedente consid. 2.2), aggiungendo di nuovo soltanto la critica relativa all'art. 11 CDI CH-I di cui si è detto nel considerando 6.2.

II. Imposte cantonali

E. 7.1

Le norme riguardanti l'assoggettamento economico e la sua estensione (art. 61 e 62 LT/TI) corrispondono agli art. 51 e 52 LIFD , in conformità all' art. 21 cpv. 1 LAID , mentre quella riguardante l'utile netto imponibile delle persone giuridiche (art. 67 cpv. 1 LT/TI) corrisponde all' art. 58 cpv. 1 LIFD , in conformità all' art. 24 cpv. 1 LAID (sentenza 2C_984/2019 del 3 marzo 2021 consid. 10.1). D'altra parte, quanto indicato in relazione alla

LTF e alla CDI CH-I vale sia in materia di imposta federale che di imposte cantonali.

E. 7.2

Nella misura in cui è ammissibile, l'impugnativa - con cui vengono formulate critiche e conclusioni valide sia per l'imposta federale diretta che per le imposte cantonali, senza ulteriori distinzioni - è quindi infondata anche con riferimento alle imposte cantonali.

III. Spese e ripetibili

E. 8

Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso dev'essere respinto sia per quanto riguarda l'imposta federale diretta che per quanto attiene alle imposte cantonali. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e vanno poste a carico dell'insorgente (art. 66 cpv. 1 LTF); non sono dovute ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

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