

BGer 9C 499/2024 vom 20. Januar 2025

Bundesgericht, 2025-01-20, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_499_2024

FR: TF 9C 499/2024 du 20 janvier 2025

IT: TF 9C 499/2024 del 20 gennaio 2025

Regeste

Imposta cantonale e comunale del Cantone Ticino e imposta federale diretta, periodi fiscali 2012-2017 | Finanze pubbliche & diritto tributario

Erwägungen

E. 1.1

Il ricorso in materia di diritto pubblico è possibile contro decisioni che mettono fine all'intero procedimento (art. 90 LTF , decisioni finali), oppure - a determinate condizioni - a una parte di esso (art. 91 LTF , decisioni parziali), rispettivamente contro decisioni pregiudiziali e incidentali notificate separatamente e concernenti la competenza o domande di ricusazione (art. 92 cpv. 1 LTF). Contro altre decisioni pregiudiziali e incidentali notificate separatamente è possibile se possono causare un pregiudizio irreparabile (art. 93 cpv. 1 lett. a LTF) o l'accoglimento del ricorso comporterebbe immediatamente una decisione finale, consentendo di evitare una procedura probatoria defaticante o dispendiosa (art. 93 cpv. 1 lett. b LTF ; DTF 144 III 475 consid. 1.2). Le decisioni di rinvio sono di regola delle decisioni incidentali, perché non terminano la procedura. La situazione è diversa quando l'autorità alla quale è rinviata la causa non ha più nessuno spazio di manovra e il rinvio serve esclusivamente a mettere in atto (attraverso un mero ricalcolo) quanto deciso in maniera vincolante dall'istanza di ricorso. In questo caso, la decisione di rinvio va assimilata a una decisione finale (DTF 150 II 346 consid. 1.3.4). Quando la decisione impugnata si esprime in modo definitivo - in relazione a un periodo fiscale - soltanto riguardo a singoli aspetti, mentre per altri pronuncia un rinvio, essa ha di principio un carattere incidentale. Quando concerne più periodi fiscali e su taluni si esprime in maniera definitiva su tutti gli aspetti litigiosi, mentre per altri dispone un rinvio, in merito ai periodi fiscali decisi la pronuncia ha carattere di decisione parziale finale (sentenza 9C_36/2023 del 24 ottobre 2023 consid. 1.1).

E. 1.2

Nel caso in esame, la Corte cantonale si è pronunciata su più periodi fiscali (2012-2017). In merito ai periodi fiscali 2013, 2015, 2016 e 2017 il ricorso è stato respinto e la decisione è finale (art. 90 LTF). In merito ai periodi fiscali 2012 e 2014, il ricorso è invece stato parzialmente accolto e l'incarto è stato rinviato alle autorità fiscali, affinché si esprimano su una serie di aspetti relativi all'acquisto del mantello giuridico della D._____ SA (2012) e della E._____ SA (2014). Pertanto, riguardo a questi periodi fiscali la sentenza cantonale è incidentale ed è impugnabile alle condizioni previste dall' art. 93 cpv. 1 LTF .

E. 1.3

Ora, i ricorrenti non si avvedono di questo fatto e non motivano l'esistenza delle condizioni richieste dall' art. 93 cpv. 1 LTF , che non è nemmeno altrimenti evidente.

E. 1.3.1

Una decisione di rinvio per ottenere indicazioni più precise in merito a una serie di aspetti, come quella relativa ai periodi fiscali 2012 e 2014, comporta infatti un allungamento della procedura, ma non un pregiudizio irreparabile giusta l' art. 93 cpv. 1 lett. a LTF , che può essere di regola solo giuridico (DTF 150 II 346 consid. 1.3.2). Inoltre, non si può neppure dire: (a) che vi sia un pericolo di violazione del principio di celerità, in relazione al quale è possibile fare eccezionalmente valere anche l'eccessiva durata della procedura (sentenza 9C_36/2023, citata, consid. 1.3.1); (b) che sia data una situazione in cui l'autorità fiscale si trovi a svolgere un semplice ricalcolo dell'importo dovuto (in base alle istruzioni ricevute e senza più alcun margine di manovra per l'autorità inferiore). L'esito del rinvio è infatti aperto e potrebbe essere anche a favore degli insorgenti.

E. 1.3.2

In parallelo, oltre alle condizioni richieste dall' art. 93 cpv. 1 lett. a LTF , non sono dati gli estremi per riconoscere un'eccezione ai sensi dell' art. 93 cpv. 1 lett. b LTF , secondo cui è possibile impugnare una decisione incidentale se l'accoglimento del ricorso comporterebbe immediatamente una decisione finale, consentendo di evitare una procedura probatoria defatigante o dispendiosa. In effetti, il rinvio in discussione, che è relativo all'imposizione di proventi legati all'acquisto del mantello giuridico di D._____ SA (2012) e di E._____ SA (2014), non appare comportare nessuna procedura probatoria defatigante o dispendiosa, che è data solo se - sia per la durata che per i costi - si scosta notevolmente da un processo abituale (sentenza 9C_36/2023, citata, consid. 1.3.2). In più è necessario, perché le originarie decisioni su reclamo 2012 e 2014 non erano motivate come dovevano (precedente consid. B.b).

E. 1.4

Pertanto, per quanto riguarda i periodi fiscali 2012 e 2014 il gravame è inammissibile (decisione incidentale; art. 93 cpv. 1 LTF). Per quanto attiene ai periodi fiscali 2013 e 2015-2017 è invece tempestivo (art. 46 cpv. 1 lett. b in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF) ed è stato presentato contro una decisione finale (art. 90 LTF) da persone legittimate ad insorgere (art. 89 cpv. 1 LTF), di modo che va esaminato quale ricorso in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF). Nella misura in cui le critiche non sono rivolte contro la sentenza cantonale, bensì direttamente contro le decisioni di quelle che i ricorrenti indicano come "autorità minori", non possono però essere approfondite (sentenza 9C_224/2023 del 4 marzo 2024 consid. 1.2).

E. 2.1

Il Tribunale federale applica il diritto federale d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF). Nondimeno, salvo in caso di violazioni manifeste, si confronta di regola solo con gli argomenti proposti (art. 42 cpv. 2 LTF). La denuncia della lesione di diritti fondamentali va formulata con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 143 II 283 consid. 1.2.2). Sul piano dei fatti, il Tribunale federale si fonda sugli accertamenti dell'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Se ne può scostare quando 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).

E. 2.2

Il gravame rispetta i requisiti di motivazione solo in parte. Per quanto li leda, presentando critiche in contrasto con l' art. 42 cpv. 2 LTF e con l' art. 106 cpv. 2 LTF , non può essere

approfondito. Dato che gli insorgenti non li mettono validamente in discussione - con un'argomentazione che ne dimostri un accertamento arbitrario o altrimenti lesivo del diritto - i fatti che emergono dalla sentenza impugnata vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF). In effetti, per potersi scostare da quanto risulta dal giudizio impugnato, non basta rilevare che l'accertamento dei fatti sarebbe "manifestamente inesatto" e completarlo con aggiunte precisazioni - come fanno gli insorgenti in relazione a vari aspetti che caratterizzerebbero la fattispecie - ma occorre un'argomentazione precisa, che non viene fornita (DTF 143 IV 500 consid. 1.1; sentenza 9C_510/2024 del 31 ottobre 2024 consid. 5.2). II. Imposta federale diretta

E. 3

In relazione ai periodi fiscali 2013 e 2015-2017, qui in discussione, la procedura verte sulle condizioni per riconoscere la percezione, da parte del ricorrente 1, di prestazioni valutabili in denaro provenienti dalla D._____ SA (giudizio impugnato, consid. 2-3).

E. 3.1

Secondo l'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD (SR 642.11), sono imponibili quali redditi da sostanza mobiliare i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione e le prestazioni valutabili in denaro provenienti da partecipazioni di qualsiasi genere. Tra le prestazioni valutabili in denaro imponibili possono rientrare le distribuzioni dissimulate di utili menzionate all' art. 58 cpv. 1 lett. b LIFD . Una distribuzione dissimulata di utili è data quando: (a) una società esegue una prestazione senza ottenere una controprestazione o una controprestazione corrispondente; (b) questa prestazione è accordata ad un azionista o a una persona comunque vicina, mentre non sarebbe stata concessa alle medesime condizioni a un qualunque terzo; (c) il carattere particolarmente vantaggioso della prestazione è riconoscibile per gli organi societari (DTF 140 II 88 consid. 4.1; sentenza 9C_582/2023 del 6 dicembre 2023 consid. 8.2). Quella che è considerata come una distribuzione dissimulata di utili a livello societario rappresenta di principio anche una prestazione valutabile in denaro imponibile per l'azionista, e ciò vale in particolare quando la società procede a dei pagamenti che non sono né contabilizzati né giustificati. Non esiste però un vero e proprio automatismo ("Aufrechnungsautomatismus") di modo che, davanti ad una distribuzione dissimulata di utili accertata a livello societario - che costituisce un indizio importante, di cui bisogna tenere conto - un apprezzamento indipendente della situazione dell'azionista resta necessario (sentenza 9C_592/2023 del 26 marzo 2024 consid. 3.2.1).

E. 3.2

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 adduce indizi sufficienti in merito all'esistenza di una simile sproporzione, spetta al contribuente dimostrare il contrario (sentenza 2C_984/2019 del 3 marzo 2021 consid. 6.2). Va tuttavia rilevato che, in presenza di una distribuzione dissimulata di utili accertata a livello societario, l'azionista che è anche organo della società e/o socio maggioritario non si può limitare a contestare la percezione di prestazioni valutabili in denaro con obiezioni generiche, ma deve criticare nel dettaglio natura e importo di dette prestazioni. Se non lo fa, una ripresa è giustificata anche a livello dell'azionista (sentenze 9C_582/2023, citata, consid. 8.2; 9C_592/2023, citata, consid. 3.2.2; 9C_624/2022 del 15 marzo 2023 consid. 5.2.5; sull'argomento, cfr. inoltre MARTIN KOCHER, Aspekte der steuerlichen Zweidimensionalität, in: OREF, Au carrefour des

contributions, 2020, pag. 593 segg.).

E. 4.1

Dopo avere opportunamente ricordato che tra le distribuzioni dissimulate di utili vanno annoverate le rinunce a proventi in favore dell'azionista o di una persona vicina, con riduzione presso la società dell'utile esposto nel conto economico (sentenza 2C_984/2019, citata, consid. 6.1), la Corte cantonale ha confermato l'esistenza di prestazioni valutabili in denaro elargite dalla D._____ SA al ricorrente 1 rilevando (giudizio impugnato, consid. 3.4-3.7) : (a) che nei periodi fiscali litigiosi egli era azionista unico della società e suo amministratore, di modo che, in deroga alle normali regole sull'onere della prova, si giustificava porre a carico dei contribuenti l'onere di prendere compiutamente posizione in merito alle riprese risultanti dalle tassazioni della D._____ SA, cresciute in giudicato; (b) che essi si sono limitati a negare un arricchimento da parte del ricorrente 1, senza presentare prove che potessero contrastare gli esiti delle verifiche dell'ispettorato fiscale, sui quali si era basata l'autorità di tassazione e che erano richiamati anche nelle decisioni su reclamo (con particolare riguardo alla questione della "bassa marginalità dell'attività di cambio valuta" svolta dalla società); (c) che, alla luce del lavoro svolto dall'ispettorato fiscale e delle decisioni di tassazione, i ricorrenti non potevano limitarsi a contestare di aver beneficiato delle prestazioni valutabili in denaro corrispondenti ai prelevamenti anticipati di utile che risultano dalla tassazione della D._____ SA, ma avrebbero dovuto dimostrare la completezza e la conformità con il diritto commerciale della contabilità societaria, il rispetto dei margini di guadagno dell'attività di cambio o contestare i margini applicati dall'autorità fiscale nella tassazione della società; (d) che non portava a una diversa conclusione l'obiezione secondo cui - nella motivazione del decreto penale del 2 ottobre 2023, cresciuto in giudicato e relativo a una procedura penale amministrativa condotta nei confronti del ricorrente 1 in relazione alla gestione della D._____ SA - non gli è stato mai attribuito un arricchimento.

E. 4.2

Ora, gli insorgenti sostengono che nel confermare la loro imposizione la Corte cantonale non avrebbe tenuto conto del divieto di "Aufrechnungsautomatismus" e che ciò comporterebbe una lesione dell' art. 8 Cost. e dell' art. 29 Cost. , che sanciscono il diritto alla parità di trattamento e le garanzie procedurali generali. La critica - che è motivata in maniera sommaria e quindi contraria all' art. 106 cpv. 2 LTF - è infondata perché, come risulta dalla lettura del considerando 3 della sentenza impugnata, tale aspetto era ben presente anche ai Giudici ticinesi: tant'è che essi non si sono limitati a confermare l'esistenza delle prestazioni valutabili in denaro, qui litigiose, facendo (solo) riferimento all'esistenza di una distribuzione dissimulata di utili a livello della D._____ SA, ma hanno proceduto ad un apprezzamento indipendente della fattispecie, che ha implicato sia la definizione dell'onere della prova che incombeva agli insorgenti stessi sia l'esame delle prove da essi addotte, sulla base dei principi giurisprudenziali esposti in precedenza.

E. 4.3

Nel contempo, risulta che la Camera di diritto tributario ha applicato tali principi in maniera corretta.

E. 4.3.1

Dagli accertamenti svolti dalla Corte cantonale, che vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF ; precedente consid. 2.2), emerge infatti che nei periodi fiscali 2013 e

2015-2017 il ricorrente 1 era azionista unico e amministratore della D. _____ SA, e che la contabilità della società da lui amministrata era - almeno in parte - inattendibile (giudizio impugnato, consid. 3.5). Pertanto, confrontati con una ripresa fiscale relativa a prestazioni valutabili in denaro provenienti dalla D. _____ SA - accettate anche dal ricorrente 1 (giudizio impugnato, consid. 3.1) - i contribuenti erano chiamati a sollevare delle contestazioni dettagliate, in relazione alla natura e all'importo delle stesse (precedente consid. 3.2).

E. 4.3.2

Sempre da quanto emerge dalla sentenza impugnata, simili prove non sono state però adottate. In effetti, da una sua lettura risulta che davanti all'istanza precedente gli insorgenti si sono limitati a sollevare delle contestazioni generiche e che non si sono confrontati in modo preciso nemmeno con gli esiti dei controlli svolti dall'ispettorato fiscale nei confronti della D. _____ SA: che hanno portato a constatare una distribuzione dissimulata di utili su più anni e l'esistenza di una contabilità inattendibile (precedente consid. 4.1; giudizio impugnato, consid. 3.5 seg.). Di conseguenza, non hanno adempiuto all'onere della prova - di carattere accresciuto - che incombeva loro in ragione della posizione del ricorrente 1 quale azionista unico e amministratore della società.

E. 4.4

Ad una conclusione diversa e più favorevole agli insorgenti non conducono l'argomentazione secondo cui il ricorrente 1 non accedeva personalmente alla gestione delle casse dei vari uffici cambi, perché di esse e delle operazioni di cambio si occupavano i dipendenti, e quella secondo cui, come si evincerebbe dalle dichiarazioni fiscali dei contribuenti, non vi sarebbe stato "un arricchimento dovuto alle riprese fiscali in capo alla D. _____ SA" e non sarebbe corretto "attribuire le riprese alla persona fisica".

E. 4.4.1

Accertamenti specifici in merito a chi tenesse i conti, gestisse le casse e si occupasse delle operazioni di cambio non risultano dal giudizio impugnato di modo che, già perché si basa su fatti non accertati (art. 105 cpv. 1 LTF ; precedente consid. 2.3), la critica che fa riferimento a questi aspetti va respinta. Accertato e incontestato è per contro che il ricorrente 1 fosse amministratore e azionista unico della D. _____ SA e questo basta per imporgli un onere della prova accresciuto (precedente consid. 3.2, con ulteriori rinvii).

E. 4.4.2

D'altra parte, siccome la procedura concerne un intervento delle autorità fiscali, a rettifica di quanto notificato dai contribuenti, non può essere decisivo nemmeno il rinvio ai contenuti delle loro dichiarazioni d'imposta, che sono l'oggetto stesso della correzione litigiosa.

E. 5

La procedura concerne anche la ripresa su interessi passivi che la D. _____ SA avrebbe versato per un mutuo di fr. 1'508'365.- concessole dalla F. _____ Ltd di U. _____ (Emirati Arabi Uniti) (giudizio impugnato, consid. 4.1, con riferimento all'esito delle verifiche svolte dall'ispettorato fiscale, in relazione - tra l'altro - ai periodi fiscali 2013 e 2015).

E. 5.1

Al riguardo, la Camera di diritto tributario indica che la censura è stata evasa nell'ambito della motivazione relativa alle prestazioni valutabili in denaro ottenute dalla D. _____ SA (al riguardo, cfr. il precedente consid. 4). Si tratta - aggiunge - di una distribuzione dissimulata di utili da parte della società, in quanto non è stata comprovata l'esistenza di una adeguata controprestazione per il versamento degli interessi litigiosi (giudizio impugnato, consid. 4.1). Detto ciò, la Camera di diritto tributario respinge anche le ulteriori obiezioni sollevate su tale aspetto, indicando che nei rapporti giuridici internazionali i contribuenti hanno un obbligo di collaborazione particolare, e che nella fattispecie esso non è stato rispettato perché, nonostante le richieste dell'autorità fiscale ticinese, la D. _____ SA si è limitata a indicare che l'avente diritto economico della F. _____ Ltd era "estero" (giudizio impugnato, consid. 4.2 seg.).

E. 5.2

Ora, anche in merito a questa specifica ripresa l'esistenza di una distribuzione dissimulata di utili ai sensi dell' art. 58 cpv. 1 lett. b LIFD da parte della D. _____ SA è stata accettata (giudizio impugnato, consid. 3.1) ragione per la quale, in relazione ad una prestazione valutabile in denaro corrispondente al ricorrente 1, vale quanto detto nel precedente considerando 4. In qualità di azionista unico e amministratore della società, egli poteva infatti sfuggire a una ripresa giusta l'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD soltanto formulando delle critiche circostanziate, che non sono state presentate. In parallelo, come indicato sia dai Giudici ticinesi che dalle autorità fiscali in risposta, un onere della prova accresciuto risulta di principio anche dal coinvolgimento di un partner commerciale estero (sentenza 9C_678/2022 del 5 giugno 2023 consid. 7.3; KOCHER, op. cit. pag. 601 seg.). Gli insorgenti invero lo negano, tra l'altro "perché con U. _____ vi è uno scambio automatico di informazioni". Come sia la situazione in concreto non è però rilevante, in quanto un onere della prova accresciuto era dato già in virtù del ruolo di amministratore e di azionista unico ricoperto dal ricorrente 1, e tale onere è stato disatteso. III. Imposte cantonali

E. 6.1

Le norme riguardanti i redditi da sostanza mobiliare delle persone fisiche e l'utile netto imponibile delle persone giuridiche (art. 19 cpv. 1 lett. c e art. 67 lett. b della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 [LT/TI; RL/TI 640.100]) corrispondono agli art. 20 cpv. 1 lett. c e 58 cpv. 1 lett. b LIFD e risultano conformi agli art. 7 cpv. 1 e 24 cpv. 1 LAID (SR 642.14; 2C_984/2019, citata, consid. 10.1).

E. 6.2

Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso - con cui vengono formulate critiche e conclusioni valide sia per l'imposta federale diretta che per le imposte cantonali, senza ulteriori distinzioni - dev'essere pertanto respinto anche con riferimento alle imposte cantonali. IV. Spese e ripetibili

E. 7.1

Per quanto precede, 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 sono poste a carico degli insorgenti, in solido (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF). Non sono dovute ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

E. 7.2

Con l'emanazione del presente giudizio, la richiesta di concessione dell'effetto sospensivo al ricorso diventa senza oggetto.

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