

BVGer A-2845/2020 vom 19. Juli 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-07-19, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2845_2020

FR: TAF A-2845/2020 du 19 juillet 2021

IT: TAF A-2845/2020 del 19 luglio 2021

Regeste

Imposta preventiva

Erwägungen

E. 1.1

Il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA, emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare, le decisioni emanate dall'AFC su reclamo in materia di riscossione dell'imposta preventiva - come in concreto - sono impugnabili dinanzi al Tribunale (cfr. art. 39 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva [LIP, RS 642.21], in combinato disposto con l'art. 32 LTAF). Il Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi al Tribunale è di principio retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA). Su riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA - che per inciso menziona dei principi comunque applicati per analogia dal Tribunale nell'ambito delle procedure in materia d'imposta preventiva - quanto precede vale altresì per la presente procedura di ricorso ([tra le tante] sentenza del TAF A-2164/2020 del 3 agosto 2020 consid. 1.1).

E. 1.2

Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione dell'AFC fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che respinge la domanda di rimborso dell'imposta preventiva della ricorrente e la condanna al pagamento della tassa di bollo d'emissione. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per la ricorrente, quest'ultima risulta legittimata a ricorrere ex art. 48 cpv. 1 PA.

E. 1.3

Oltre all'annullamento della decisione su reclamo del 29 aprile 2020 dell'autorità inferiore, la società ricorrente postula altresì l'annullamento della precedente decisione 4 luglio 2014. Senonché, tenuto conto dell'effetto devolutivo della procedura di ricorso (cfr. DTF 134 II 142 consid. 1.4; 129 II 438 consid. 1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5576/2018 del 5 dicembre 2019 consid. 1.3), soltanto la decisione su reclamo del 19 aprile 2020 dell'autorità inferiore risulta impugnabile dinanzi allo scrivente Tribunale. Le censure sollevate avverso la decisione 4 luglio 2014 sono pertanto qui irricevibili.

E. 1.4

Visto quanto precede, il ricorso - su riserva di quanto precisato al consid. 1.3 che precede - è ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito dallo scrivente Tribunale.

E. 2.1

Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2a ed. 2013, n. 2.149).

E. 2.2

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, *op. cit.*, no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

E. 2.3

Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione, essa può porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 133 II 384 consid. 4.2.3 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.1 con rinvii; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. 3.144). Tale modo di procedere non è contrario al diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; sentenze del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3; A-2176/2020 del 20 gennaio 2021 consid. 2.3 con rinvii). Se al contrario, l'autorità di ricorso rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 CC, in virtù del quale chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare

l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad un stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3; A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.2). Applicate al diritto fiscale, tali regole presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo dell'imposta dovuto, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione, mentre l'assoggettato di quelle che diminuiscono o azzerano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo d'imposta dovuto (cfr. DTF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 133 II 153 consid. 4.3; sentenza del TF 2C_814/2010 del 23 settembre 2011 consid. 5.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-2176/2020 del 20 gennaio 2021 consid. 2.3; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.3). Se le prove raccolte dall'autorità forniscono sufficienti indizi dell'esistenza di elementi imponibili, spetta poi di nuovo al contribuente stabilire l'esattezza delle sue affermazioni e sostenere l'onere della prova del fatto che giustifica la sua esenzione (cfr. DTF 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii). Tuttavia, ciò si applica solo se risulta impossibile, nell'ambito della massima inquisitoria e in applicazione del principio del libero apprezzamento delle prove, stabilire i fatti corrispondenti con un grado di verosimiglianza sufficiente alla realtà (cfr. DTF 139 V 176 consid. 5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3; A-2176/2020 del 20 gennaio 2021 consid. 2.3 con rinvii).

E. 3

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la domanda di rimborso dell'imposta preventiva di 35'000 franchi avanzata dalla società ricorrente dinanzi all'autorità inferiore in rapporto all'annullamento di una distribuzione di un dividendo di 100'000 franchi. Più concretamente, il 25 luglio 2011 l'assemblea generale degli azionisti ha deliberato la distribuzione di un dividendo di 100'000 franchi, con scadenza al 24 agosto 2011. Il 22 dicembre 2011, l'assemblea straordinaria degli azionisti ha poi annullato la deliberazione del 25 luglio 2011 dell'assemblea generale degli azionisti relativa alla distribuzione di dividendo, considerandola di fatto nulla, non essendoci invero alcun utile di bilancio distribuibile in violazione dell'art. 675 cpv. 2 CO, come risulterebbe dai conti 2010 corretti successivamente alla scoperta, durante la revisione straordinaria dei conti 2010, di « gravi lacune ed errori nell'allestimento della contabilità per l'anno 2010 ». Detta domanda di rimborso è stata respinta dall'autorità inferiore con decisione 4 luglio 2014, poi confermata da quest'ultima con decisione su reclamo del 9 novembre 2015. Con sentenza A-8035/2015 del 14 novembre 2017, il Tribunale ha poi annullato la decisione su reclamo del 9 novembre 2015 dell'autorità inferiore, rinviandogli la causa ex art. 61 cpv. 1 PA per nuovo giudizio ai sensi del consid. 3.6.3.3, invitandola in particolare ad esaminare se la deliberazione del 25 luglio 2011 dell'assemblea generale degli azionisti poteva essere considerata come nulla, tale evenienza non essendo stata da lei esaminata. Dando seguito al rinvio del Tribunale, l'autorità inferiore ha dunque esaminato tale questione ed emanato la nuova decisione su reclamo del 29 aprile 2020, ritenendo come non date le condizioni cumulative per l'annullamento dell'imposta preventiva - in particolare, la nullità della deliberazione del 25 luglio 2011 dell'assemblea generale sulla distribuzione del dividendo - e il suo conseguente rimborso. Di avviso contrario, la società ricorrente ha impugnato detta decisione dinanzi al

Tribunale, postulandone in sostanza l'annullamento. In tale contesto, il Tribunale precisa già sin d'ora che, nella misura in cui la società ricorrente non ha promosso un'azione civile in annullamento della deliberazione del 25 luglio 2011 dell'assemblea generale degli azionisti nel termine di 2 mesi ai sensi dell'art. 706a cpv. 1 CO (cfr. a tal proposito, consid. 4.4.4.1 del presente giudizio) e che difetta un giudizio civile constatante tale annullamento, in concreto si pone unicamente la questione a sapere se la predetta deliberazione possa o meno essere considerata nulla ai sensi dell'art. 706b CO (cfr. a tal proposito, consid. 4.4.4.2 del presente giudizio). L'esame del Tribunale si focalizzerà pertanto sulla questione della nullità della predetta deliberazione. A tal fine, prima di entrare nel merito del ricorso (cfr. consid. 5 del presente giudizio), qui di seguito verranno dapprima richiamati i principi applicabili alla presente fattispecie, con particolare riguardo alle condizioni per ritenere nulla una deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti circa la distribuzione di un dividendo (cfr. consid. 4 del presente giudizio).

E. 4.1

La Confederazione può riscuotere un'imposta preventiva sul reddito dei capitali mobili (cfr. art. 132 cpv. 1 Cost. e art. 1 cpv. 1 LIP). L'imposta preventiva è rimborsata al beneficiario della prestazione decurtata dell'imposta (cfr. art. 1 cpv. 2 LIP). Stante l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, oggetto dell'imposta sono, tra l'altro, i redditi di capitali mobili da azioni, quote sociali, in società, a garanzia limitata o cooperative, buoni di partecipazione e buoni di godimento, emessi da una persona domiciliata in Svizzera. Per i redditi di capitali mobili essa ammonta al 35% della prestazione imponibile (cfr. art. 13 cpv. 1 lett. a LIP). L'art. 20 cpv. 1 dell'ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev, RS 642.211) considera reddito imponibile di azioni, ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non abbia il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato esistenti all'atto della prestazione (come ad esempio: dividendi, buoni, azioni gratuite, buoni di partecipazione gratuiti, eccedenze di liquidazione, ecc.; [tra le tante] sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.1 con rinvii).

E. 4.2.1

L'obbligazione fiscale spetta al debitore della prestazione imponibile, il quale deve eseguirla dopo averne dedotto l'imposta preventiva (cfr. art. 10 cpv. 1 in relazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP). Giusta l'art. 16 cpv. 1 lett. c LIP, l'imposta preventiva scade trenta giorni dopo che è sorto il credito fiscale. Per i redditi da capitale mobiliare, il credito fiscale sorge alla scadenza della prestazione imponibile (cfr. art. 12 cpv. 1 LIP). Un interesse di mora del 5% annuo è dovuto, senza diffida, sugli importi di imposta non ancora pagati alle scadenze stabilite dal cpv. 1 fino al giorno del pagamento (cfr. art. 16 cpv. 2 LIP in combinato disposto con l'art. 1 dell'ordinanza del 29 novembre 1996 del Dipartimento federale delle finanze concernente l'interesse di mora in materia d'imposta preventiva [RS 642.212]; [tra le tante] sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.2.1 con rinvii).

E. 4.2.2

La nozione di « scadenza » ai sensi dell'art. 12 cpv. 1 LIP per la determinazione della nascita del credito fiscale è di principio quella del diritto civile (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.2.2 con rinvii; Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [ed.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2a ed. 2012 [di seguito: VStG-Kommentar], n. 21 ad art. 12 LIP;

Walter Robert Pfund, Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Verrechnungssteuer, Parte I, 1971, n. 2.2 ad art. 12 LIP). Nel caso in disamina, determinante è la scadenza di diritto civile dei dividendi, equivalente alla scadenza del credito di imposta preventiva.

E. 4.2.3

L'utile netto dell'esercizio annuale di una società per azioni viene di regola distribuito agli azionisti sotto forma di dividendo. Giusta l'art. 675 cpv. 2 CO, il dividendo può essere prelevato solo sopra l'utile risultante dal bilancio e sulle riserve all'uopo costituite. Detto dividendo non scade tuttavia con il decorrere dell'esercizio annuale, bensì prima, ossia non appena l'assemblea generale degli azionisti ha determinato l'utile d'esercizio ed emanato un'apposita decisione al riguardo. Giusta l'art. 698 cpv. 2 cifra 4 CO, l'approvazione del conto annuale, come pure la deliberazione sull'impiego dell'utile risultante dal bilancio, in modo particolare la determinazione del dividendo e della partecipazione agli utili sono poteri intrasmissibili che spettano all'assemblea generale. Tali poteri intrasmissibili non possono essere esercitati dagli altri organi della società. Di norma, nel momento in cui l'assemblea generale delibera una distribuzione dei dividendi, la stessa fissa immediatamente una data precisa per il loro pagamento; in tal caso, i dividendi sono reputati come scaduti alla predetta data. In caso contrario, ossia quando non viene stabilita una data determinata, i dividendi sono invece reputati come immediatamente scaduti (cfr. sentenza del TF 2C_730/2013 del 4 febbraio 2014 consid. 3.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.2.3 con rinvii; Beusch, VStG-Kommentar, n. 33 ad art. 12 LIP). Conformemente alla scadenza di diritto civile, l'art. 21 cpv. 3 OIPrev, sancisce che se non è stabilita la data di scadenza del reddito, il termine di 30 giorni decorre dal giorno in cui viene deliberata la distribuzione o, non dandosi una deliberazione, dal giorno della distribuzione del reddito. Ne discende che, sia secondo il diritto civile, che il diritto fiscale, il giorno della scadenza del dividendo - immediata o ad una determinata data - e della conseguente nascita del relativo credito d'imposta preventiva sulla base della decisione dell'assemblea generale, può di principio essere sempre determinato (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.2.3 con rinvii).

E. 4.3

In materia di imposta preventiva, la dichiarazione e il pagamento del tributo sono rette dal principio dell'autotassazione, in applicazione del quale, il contribuente ha l'obbligo di annunciarsi come tale all'AFC, senza esservi sollecitato (cfr. art. 38 cpv. 1 LIP) e deve, alla scadenza dell'imposta (cfr. art. 16 LIP), presentare spontaneamente all'AFC il rendiconto prescritto, corredato dei giustificativi e pagare in pari tempo l'imposta o compiere la notifica sostitutiva del pagamento (cfr. artt. 19 e 20 LIP; art. 38 cpv. 2 LIP). Il contribuente è quindi il solo responsabile nella compilazione esatta dei moduli dei rendiconti e delle dichiarazioni d'imposta e dei questionari (cfr. art. 39 cpv. 1 LIP) nonché nel procedere con il versamento dell'imposta preventiva dovuta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.3 con rinvii). In tale contesto, giusta l'art. 39 cpv. 1 LIP, il contribuente deve indicare coscienziosamente all'autorità fiscale tutti i fatti che possono essere importanti per l'accertamento dell'obbligazione fiscale o delle basi di calcolo dell'imposta; egli è tenuto in particolare a produrre, su richiesta, tutti i documenti corredati dai giustificativi e da altra documentazione. In tal senso, al contribuente incombe un dovere di collaborazione, lo stesso essendo tenuto a fornire all'AFC tutte le informazioni necessarie

all'accertamento dell'imposta preventiva (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.3 con rinvii).

E. 4.4.1

Secondo la giurisprudenza e la prassi amministrativa, una volta sorto conformemente all'art. 12 LIP, un credito d'imposta preventiva continua a sussistere fino alla sua estinzione - segnatamente per effetto della prescrizione o del condono (cfr. artt. 17 e 18 LIP) - quand'anche le condizioni alla base della sua nascita vengano meno successivamente con effetto ex nunc. L'imposta preventiva avendo carattere formale, l'annullamento da parte dell'assoggettato di una prestazione imponibile non conduce in linea di principio alla soppressione pura e semplice di un credito fiscale nato ex lege. Eventuali accordi intervenuti successivamente tra le parti, di fatto non hanno pertanto alcuna influenza sul credito fiscale (cfr. sentenza del TAF A-1360/2006 del 1° marzo 2007 consid. 5.1 con rinvii, confermata dal TF con sentenza 2C_115/2007 dell'11 febbraio 2008; cfr. parimenti sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.4.1 con rinvii; Beusch, VStG-Kommentar, n. 10 ad art. 12 LIP con rinvii).

E. 4.4.2

In presenza di negozi giuridici nulli o annullabili ai sensi del diritto civile, tale principio va tuttavia qui relativizzato. Secondo la giurisprudenza, un negozio giuridico nullo o annullabile ai sensi del diritto civile, che per natura sarebbe di principio fiscalmente imponibile, non dà infatti origine all'imposta preventiva allorquando i seguenti presupposti sono adempiuti cumulativamente: (i) sussiste un negozio giuridico nullo o annullabile ai sensi del diritto civile; (ii) detto negozio giuridico nullo o annullabile viene retroattivamente annullato dai diretti interessati; (iii) i diretti interessati hanno agito in buona fede. A contrario, allorquando i diretti interessati accettano volontariamente le conseguenze di un negozio giuridico nullo o annullabile, rispettivamente hanno agito in mala fede, si reputa detto negozio giuridico come soggetto all'imposta preventiva (cfr. sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.4.2.1 con rinvii; Beusch, VStG-Kommentar, n. 12 e 13 ad art. 12 LIP; Pfund, op. cit., n. 1.14 ad art. 12 LIP).

E. 4.4.3

Perché l'imposta preventiva venga annullata, un negozio giuridico dev'essere effettivamente invalidato ai sensi del diritto civile o del diritto pubblico. Ciò è segnatamente il caso in presenza di una decisione cresciuta in giudicato della competente autorità, generalmente l'autorità civile. In tale evenienza, l'AFC è tenuta a rispettare la decisione civile che constata la nullità o annulla il negozio giuridico in maniera retroattiva. In tale contesto, qualora sia pendente dinanzi ad un'autorità civile una procedura mirata a constatare la nullità o l'annullamento di un negozio giuridico, l'AFC sarà tenuta ad attendere che la relativa decisione cresca in giudicato su questa questione preliminare, prima di potersi pronunciare circa la questione principale dell'assoggettamento all'imposta preventiva (cfr. Beusch, VStG-Kommentar, n. 14 ad art. 12 LIP; Pfund, op. cit., n. 1.15 ad art. 12 LIP). Qualora tuttavia detta autorità civile non si sia pronunciata sulla questione preliminare, rispettivamente i diretti interessati non si siano rivolti a quest'ultima per fare constatare la nullità o pronunciare l'annullamento del negozio giuridico, l'AFC - quale autorità competente per la questione principale - non è allora più legata al giudizio dell'autorità civile, sicché la stessa può pronunciarsi anche sulla questione preliminare (cfr. sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.4.2.3; Beusch, VStG-Kommentar, n. 15

ad art. 12 LIP; Pfund, op. cit., n. 1.15 ad art. 12 LIP).

E. 4.4.4

Per quanto concerne la società anonima, le cause di annullabilità delle deliberazioni dell'assemblea generale sono disciplinate agli artt. 706-706a CO (cfr. consid. 4.4.4.1 del presente giudizio), mentre quelle di nullità all'art. 706b CO (cfr. consid. 4.4.4.2 del presente giudizio). Per costante giurisprudenza, conformemente al principio della sicurezza del diritto, l'annullabilità è la regola, mentre la nullità l'eccezione. La nullità va ammessa con un certo riserbo, in presenza di gravi violazioni dei principi fondamentali, scritti o non scritti, del diritto societario (cfr. DTF 138 III 204 consid. 4.1; 137 III 460 consid. 3.3.2; sentenza del TF 4A_516/2016 del 28 agosto 2017 consid. 6 con rinvii).

E. 4.4.4.1

In virtù dell'art. 706 cpv. 1 CO, sono annullabili le deliberazioni dell'assemblea generale contrarie alla legge o allo statuto. I casi più importanti di annullamento sono elencati all'art. 706 cpv. 2 CO e riguardano essenzialmente le deliberazioni che violano le disposizioni a tutela degli azionisti, il principio della proporzionalità e, in particolare, il principio secondo cui un diritto dev'essere esercitato con riguardo (« Gebot der schonenden Rechtsausübung »), come l'adozione di disposizioni statutarie che limitano l'influenza degli azionisti minoritari, che non sono giustificate dallo scopo statutario o il cui scopo potrebbe essere raggiunto altrettanto bene con mezzi meno incisivi (cfr. DTF 143 III 120 consid. 4.3; sentenza del TF 4A_516/2016 del 28 agosto 2017 consid. 6). L'azione in annullamento può essere promossa solo entro due mesi dalla data dell'assemblea generale (cfr. art. 706a cpv. 1 CO) e solo dal consiglio di amministrazione o da un azionista contro la società (cfr. art. 706 cpv. 1 CO; sentenza del TF 4A_516/2016 del 28 agosto 2017 consid. 6).

E. 4.4.4.2

In virtù dell'art. 706b CO, le deliberazioni dell'assemblea generale intaccate di un grave vizio sono nulle. L'enumerazione delle cause di nullità di cui all'art. 706b CO non è esaustiva. In particolare, gravi ed evidenti vizi di forma nell'adozione delle deliberazioni possono portare alla loro nullità (cfr. DTF 137 III 460 consid. 3.3.2; 115 II 468 consid. 3b; sentenza del TF 4A_516/2016 del 28 agosto 2017 consid. 6). Tuttavia, anche in questi casi, un vizio formale di procedura può portare alla nullità di una deliberazione, solo se il corretto svolgimento della procedura avrebbe portato ad una diversa deliberazione (cfr. sentenza del TF 4A_516/2016 del 28 agosto 2017 consid. 6 con rinvio). L'azione di accertamento della nullità delle deliberazioni dell'assemblea generale ex art. 706b CO può essere promossa in ogni tempo contro la società e da ogni persona avente un interesse degno di protezione (cfr. DTF 115 II 468 consid. 3b; sentenza del TF 4A_516/2016 del 28 agosto 2017 consid. 6). Giusta l'art. 706b cifra 3 CO, è in particolare nulla la deliberazione dell'assemblea generale che viola le disposizioni sulla protezione del capitale. Tutte le deliberazioni dell'assemblea generale che violano le prescrizioni sul prelievo legale dell'utile sono pertanto nulle. Le disposizioni sulla protezione del capitale comprendono tutta una serie di disposizioni imperative - segnatamente quelle sulla distribuzione dei dividendi (cfr. artt. 660 e 675 cpv. 2 CO) - volte a garantire che la società anonima mantenga sempre il patrimonio netto (ovvero, l'attivo meno il capitale preso in prestito) almeno nella misura del capitale sociale e delle riserve vincolate (cfr. DTF 140 III 533 consid. 4.1 con rinvii; sentenza del TF 4A_248/2012 del 7 gennaio 2013 consid. 3.2 con rinvii). In tale contesto, è segnatamente nulla la deliberazione sull'impiego dell'utile e la sua

distribuzione agli azionisti sotto forma di dividendo (cfr. art. 660 CO), pronunciata senza che sussista il necessario capitale proprio liberamente disponibile, ossia senza che sussistano l'utile risultante dal bilancio e le riserve costituite a tale scopo, in violazione dell'art. 675 cpv. 2 CO (cfr. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4a ed. 2009, pag. 1526 n. 547; Chenaux/Gachet, in: Tercier/Amstutz/Trigo Trindade [ed.], Commentaire romand, Code des obligations II, 2a ed. 2017 [di seguito: CR CO II], n. 39 ad art. 675 CO; Hans-Ueli Vogt, in: Honseln/Vogt/Watter [ed.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5a ed. 2016 [di seguito: BSK OR II], n. 28 ad art. 675 CO). L'art. 660 cpv. 1 CO e l'art. 675 cpv. 2 CO subordinano infatti il pagamento di un dividendo all'esistenza di un « utile di bilancio », che non corrisponde al risultato annuale, bensì alla somma positiva dell'utile annuale, rispettivamente della perdita annuale, e degli utili rispettivamente delle perdite riportati dai periodi d'esercizio precedenti (cfr. sentenza del TF 2C_993/2018 dell'11 luglio 2019 consid. 6.4; Chenaux/Gachet, CR CO II, n. 8 ad art. 675 CO; Hans Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2014, pag. 607 n. 25 seg.). Un « utile di bilancio » e quindi la possibilità di distribuire un dividendo sussiste dunque anche in un periodo di esercizio in cui è stata generata una perdita, a condizione che la situazione di liquidità della società consenta la distribuzione di un dividendo e la perdita annuale non ecceda l'utile di bilancio distribuibile dell'anno precedente o le riserve liberamente disponibili (cfr. Bahar/Peyer, in: Handschin/Jung [ed.], Zürcher Kommentar, Obligationenrecht, Art. 660-697m OR, 2a ed. 2021 [di seguito: ZK], n. 12 ad art. 660 CO e n. 20 seg. ad art. 675 CO; parimenti, von der Crone, op. cit., pag. 607 n. 26). In questo ambito, l'ufficio di revisione riveste una funzione centrale: esso deve verificare la correttezza e la legalità del bilancio, come base per la distribuzione dell'utile e confermare agli organi responsabili, ovvero l'assemblea generale degli azionisti, che è disponibile un utile di bilancio che può essere legalmente distribuito come dividendo dell'importo previsto (cfr. art. 728a cpv. 1 cifra 2 CO; art. 729a cpv. 1 cifra 2 CO). Le distribuzioni di dividendo non fondate su un bilancio annuale revisionato e approvato dall'ufficio di revisione sono illegali (cfr. sentenza del TF 4A_248/2012 del 7 gennaio 2013 consid. 3.2 con rinvii). Tale è altresì il caso, allorquando la società libera semplicemente la parte bloccata delle riserve legali generali (art. 671 CO) al fine di costituire un utile risultante dal bilancio, che di fatto invero non esiste. In virtù dell'art. 731 cpv. 3 CO, la decisione sull'approvazione del conto annuale e del conto di gruppo e sull'impiego dell'utile risultante dal bilancio è inoltre nulla, allorquando quest'ultima non è suffragata dalla necessaria relazione di revisione dell'ufficio di revisione ai sensi dell'art. 731 cpv. 1 CO (cfr. Böckli, op. cit., pag. 1526 n. 547; Peter/Genequand/Cavadini, CR CO II, n. 19-20 ad art. 731 CO; parimenti [altri esempi di nullità], Dubs/Truffer, BSK OR II, n. 16-16a ad art. 706b CO; Peter/Cavadini, CR CO II, n. 12 ad art. 706b CO). Negli altri casi, ossia quando per il prelievo legale dell'utile vengono disattese delle mere formalità, la deliberazione dell'assemblea generale è invece solo annullabile ai sensi dell'art. 706 CO, purché essa venga contestata entro due mesi dalla data dell'assemblea generale ex art. 706a cpv. 1 CO (cfr. consid. 4.4.4.1 del presente giudizio; sentenze del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.4.2.4; A-570/2014 del 19 settembre 2014 consid. 4.7; Böckli, op. cit., pag. 1526 n. 547; Bahar/Peyer, ZK, n. 13 ad art. 660 CO).

E. 4.4.5

Allorquando i presupposti cumulativi esposti al consid. 4.4.2 del presente giudizio non risultino adempiti, la rinuncia ad una prestazione imponibile non comporta l'annullamento dell'assoggettamento all'imposta preventiva (cfr. Beusch, VStG-Kommentar, n. 18 ad art. 12 LIP). In materia di dividendi, il Tribunale federale ha già avuto modo di sancire - sulla

base della dottrina unanime (cfr. [in particolare] Pfund, op. cit., n. 1.11 ad art. 12 LIP; Bauer-Balmelli/Küpfer/Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Parte II, Vol. II, 2008, n. 18 e 22 ad art. 12 LIP; Beusch, VStG-Kommentar, n. 18 ad art. 12 LIP) - che se il dividendo deciso da una società è scaduto, l'imposta preventiva è dovuta anche se i soci rinunciano ulteriormente al versamento o annullano la deliberazione relativa alla ripartizione del beneficio (cfr. sentenza del TF 2C_115/2007 dell'11 febbraio 2008 consid. 4.1 con rinvii; cfr. parimenti sentenze del TF 2C_730/2013 del 4 febbraio 2014 consid. 3.5; 2C_116/2010 del 21 giugno 2010 consid. 2.2 [conferma giurisprudenza]). L'imposta preventiva è dovuta quand'anche la rinuncia intervenga prima della scadenza del credito d'imposta (cfr. art. 16 cpv. 1 lett. c LIP; sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.4.3.2). In tale contesto, il Tribunale federale ha altresì precisato che la « Stornopraxis », sviluppata in rapporto alle prestazioni valutabili in denaro (cfr. per i dettagli, sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.4.3), non trova applicazione in caso di rinuncia da parte degli azionisti alla distribuzione di dividendi scaduti (cfr. sentenza del TF 2C_115/2007 dell'11 febbraio 2008 consid. 6.1 con rinvii; Beusch, VStG-Kommentar, n. 18 ad art. 12 LIP). Come visto (cfr. consid. 4.2.3 del presente giudizio), giusta l'art. 698 cpv. 2 cifra 4 CO, la deliberazione circa la distribuzione del dividendo e l'approvazione dei conti spettano all'assemblea generale degli azionisti. La legge non contiene regole sull'annullamento di una deliberazione presa dall'assemblea generale. Tuttavia, considerato il fatto che la deliberazione relativa alla distribuzione di un dividendo è una competenza inalienabile dell'assemblea generale e conformemente al principio del parallelismo delle forme, solamente quest'ultima può annullare la deliberazione sulla distribuzione del dividendo. Un tale annullamento implica, inoltre, di principio la modifica dei conti della società. Ora, l'approvazione dei conti è ugualmente una competenza inalienabile dell'assemblea generale. Una decisione d'annullamento, che risulta dal cambiamento di idea della maggioranza degli azionisti, ha solamente effetto ex nunc e non ex tunc (cfr. sentenza del TF 2C_115/2007 dell'11 febbraio 2008 consid. 4.2; sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.4.3.2).

E. 5

In concreto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di determinare se nel caso della società ricorrente vi sono i presupposti per annullare l'imposta preventiva in oggetto in correlazione con la nullità della deliberazione del 25 luglio 2011 dell'assemblea generale degli azionisti sulla distribuzione del dividendo di 100'000 franchi, decisa dall'assemblea straordinaria degli azionisti del 22 dicembre 2011. A tal fine, il Tribunale deve innanzitutto esaminare se la deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011, con cui è stata originariamente decisa la distribuzione del dividendo di 100'000 franchi, può essere considerata nulla ai sensi del diritto civile (cfr. consid. 4.4.2 del presente giudizio). Come visto (cfr. consid. 4.4.4.2 del presente giudizio), ai sensi dell'art. 706b cifra 3 CO, è in particolare nulla la deliberazione dell'assemblea generale che viola le disposizioni sulla protezione del capitale, segnatamente le disposizioni sulla distribuzione dei dividendi: una deliberazione sulla distribuzione di dividendi è nulla, allorquando la stessa viene pronunciata senza che sussista il necessario capitale proprio liberamente disponibile - ovvero l'utile di bilancio e le riserve costituite a tale scopo - in violazione dell'art. 675 cpv. 2 CO. In tale contesto, il Tribunale deve dunque in sostanza determinare se, tenuto conto dei vizi nei conti 2010 invocati dalla società ricorrente, è possibile ritenere che le disposizioni sulla protezione del capitale, in particolare quelle sulla distribuzione dei dividendi, sono

state violate in maniera così grave da rendere nulla la deliberazione sulla distribuzione di dividendo.

E. 5.1.1

Come visto (cfr. consid. 3 del presente giudizio), la società ricorrente sostiene che la deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011 relativa all'approvazione dei conti per l'esercizio 2010 e alla distribuzione di un dividendo di 100'000 franchi vada considerata come nulla. Più nel dettaglio, essa indica che il 22 dicembre 2011, l'assemblea generale degli azionisti ha annullato la predetta deliberazione e la distribuzione di dividendo, non essendoci invero alcun utile di bilancio distribuibile in violazione dell'art. 675 cpv. 2 CO. In occasione di una revisione straordinaria dei conti 2010 sarebbero infatti emersi « gravi lacune ed errori nell'allestimento della contabilità per l'anno 2010 », a fronte delle quali la società ricorrente ha « provveduto ad effettuare le correzioni contabili necessarie », da cui sarebbe risultata « una perdita d'esercizio per l'anno 2010 di CHF 67'077 che non permette di pagare alcun dividendo ». A tal proposito, la ricorrente precisa che le misure di correzione contabile - qualificabili come misure necessarie di « Bilanzberichtigung » - che avrebbero condotto al conto annuale 2010 approvato in data 23 aprile 2012 avrebbero fatto parte di una serie di importanti ed eccezionali interventi interni alla società, a vari livelli e in diversi settori ed ambiti dell'azienda, in una situazione delicata tale da mettere a repentaglio la solidità finanziaria della società e la continuità aziendale. Nel periodo da fine estate 2011 e la primavera 2012 - da lei designati come periodo « di crisi » o « di emergenza » - il consiglio di amministrazione avrebbe dovuto fronteggiare molte difficoltà straordinarie e prendere una serie di misure anche drastiche, quali l'allontanamento del responsabile della contabilità, il signor I. _____, l'esclusione dal consiglio d'amministrazione e il declassamento dell'allora CEO, il signor G. _____, dalle proprie funzioni e competenze, la disdetta di relazioni di servizio con i consulenti contabili esterni della J. _____, la sostituzione dell'ufficio di revisione H. _____, ecc. Tali misure si sarebbero rese inevitabili, dopo che iniziali riscontri puntuali su incongruenze contabili e finanziarie, a seguito delle quali il consiglio d'amministrazione avrebbe ordinato la verifica integrale della situazione contabile societaria tramite il signor K. _____ della L. _____, avrebbero fatto emergere gravi lacune e mancanze nella tenuta contabile e nell'allestimento del conto annuale, in particolare dell'esercizio 2010. In tale contesto, la ricorrente ritiene, più che ogni singola registrazione correttiva (circa 420) effettuata sul conto annuale 2010, sarebbe determinante il risultato finale di questo processo correttivo, ossia la versione approvata il 23 aprile 2012 che evidenzerebbe una situazione economia e patrimoniale completamente diversa (perdita di bilancio cumulata di fr. 138'737) da cui non risulterebbero utili distribuibili. Già da ciò risulterebbe la nullità della distribuzione di dividendo deliberata il 25 luglio 2011 (cfr. ricorso 2 giugno 2020, pagg. 3 e 7 seg.).

E. 5.1.2

Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore - preso atto di quanto indicato dalla ricorrente - ha ritenuto che per poter valutare se la deliberazione del 25 luglio 2011 dell'assemblea generale degli azionisti poteva essere considerata come nulla in ragione di una violazione delle disposizioni sulla protezione del capitale ex art. 706b cifra 3 CO in combinato disposto con l'art. 675 cpv. 2 CO, la stessa doveva analizzare se vi fossero gli estremi per procedere ad una rettifica del bilancio (« Bilanzberichtigung ») o se la prima versione della contabilità 2010 fosse già da considerarsi valida dal profilo del diritto contabile, ragione per la quale le scritture di correzione eseguite sarebbero fiscalmente irrilevanti in quanto

qualificabili di una modifica del bilancio (« Bilanzänderung »). L'autorità inferiore ha sottolineato che « [...] Secondo giurisprudenza e dottrina, gli elementi sostanziali di un bilancio approvato dagli organi sociali e prodotto con la dichiarazione d'imposta, vincolano la società conformemente ai principi della buona fede. Una successiva modificazione degli elementi contabili è consentita solo quando ricorrano gli estremi della "Bilanzberichtigung", ovvero della rettifica del bilancio [...] ». A suo avviso, soltanto in presenza di un caso di rettifica del bilancio, la suddetta deliberazione potrebbe essere considerata come nulla (cfr. decisione impugnata, consid. 5.4). Per stabilire ciò, l'autorità inferiore si è soffermata in particolare su tre correzioni principali apportate alle voci del bilancio 2010 denominate « 128080 Lavori in corso » (una correzione) e « 200080 Ratei e risconti passivi » (due correzioni), così come concordato con la ricorrente, giungendo alla conclusione che si trattava di semplici modifiche di bilancio e non di rettifiche comportanti la nullità della deliberazione dell'assemblea generale (cfr. decisione impugnata, consid. 5.6.2-5.6.8).

E. 5.2

Ora, prima di procedere ulteriormente nell'analisi il Tribunale osserva quanto segue. La questione qui litigiosa è quella della nullità eventuale della deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011 e non la questione a sapere se l'autorità fiscale è vincolata o meno ai conti 2010 depositati dalla società ricorrente. Di conseguenza, non è possibile applicare direttamente alla presente fattispecie la giurisprudenza e la dottrina concernenti le rettifiche di bilancio (« Bilanzberichtigungen ») e le modifiche di bilancio (« Bilanzänderungen »), come neppure il principio della rilevanza del bilancio commerciale (« Massgeblichkeitsprinzip ») ai sensi dell'art. 58 cpv. 1 lett. a della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11; cfr. al tal proposito, DTF 143 II 8 consid. 7.1; 141 II 83 consid. 3.1-3.4; sentenze del TF 2C_576/2020 del 17 agosto 2020 consid. 2.1 seg.; 2C_911/2013 e 2C_912/2013 del 26 agosto 2014 consid. 6.1.1 seg.; cfr. in tal senso, Pfund, op. cit., n. 1.20 ad art. 12 LIP). In effetti, dette regole sono state sviluppate per le imposte dirette e l'imposizione delle imprese, sicché possono essere applicate solo per analogia alla questione a sapere se i conti 2010 approvati dall'assemblea generale degli azionisti, così come revisionati e avallati dall'ufficio di revisione, sono erronei a tal punto da rendere nulla la deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti sulla distribuzione di dividendo. Bisogna infatti ammettere in maniera ancora più restrittiva un errore implicante la nullità di una deliberazione dell'assemblea generale che un errore giustificante una rettifica di bilancio. Ciò precisato, il Tribunale è nondimeno di avviso che nel valutare se i conti 2010 approvati dall'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011 erano intaccati di vizi talmente gravi da far ritenere le disposizioni sulla protezione del capitale come violate (in particolare, quelle sulla distribuzione di un dividendo di cui all'art. 675 cpv. 2 CO), si possa comunque prendere in considerazione l'analisi dell'autorità inferiore e esaminare in particolare quanto risultante dalla verifica delle tre correzioni apportate alle voci del bilancio « 128080 Lavori in corso » (una correzione) e « 200080 Ratei e risconti passivi » (due correzioni), ovvero « [...] le poste di correzione principali che conducono la società a registrare una perdita anziché un utile di esercizio per l'anno contabile 2010 [...] » (cfr. decisione impugnata, consid. 5.6.2). Ciò appare qui ancor più opportuno, se si considera che è la stessa ricorrente - come da lei sottolineato nel suo ricorso (cfr. ricorso 2 giugno 2020, pagg. 6 e 9) - ad aver proposto all'autorità inferiore di concentrarsi su dette tre correzioni principali da lei apportate ai conti 2010: - 128080 Lavori in corso Bilancio 31 dicembre 2010 approvato il 25 luglio 2011: fr. 154'000.00 Bilancio 31 dicembre 2010 approvato il 23 aprile 2012: fr. 20'000.00 Per una differenza di: fr.

134'000.00 - 200080 Ratei e risconti passivi Bilancio 31 dicembre 2010 approvato il 25 luglio 2011: fr. 136'123.00 Bilancio 31 dicembre 2010 approvato il 23 aprile 2012: fr. 211'250.00 Per una differenza di: fr. 75'127.00 Senza queste tre modifiche ai conti 2010 inizialmente approvati, la distribuzione di un dividendo di 100'000 franchi rimarrebbe contabilmente possibile, nonostante le altre modifiche.

E. 5.3

Voce contabile n. 128080 « Lavori in corso » (riduzione dell'importo dei lavori in corso per l'anno 2010 da fr. 154'000 a fr. 20'000).

E. 5.3.1.1

Nella decisione impugnata, per la voce contabile n. 128080 « Lavori in corso », l'autorità inferiore ha dapprima riassunto le spiegazioni fornite dalla società ricorrente a sostegno della riduzione da 154'000 franchi a 20'000 franchi: in fase di revisione del bilancio, si sarebbe rilevato che la ricorrente non disponeva di alcuna calcolazione analitica e di dettaglio per tale voce. Non essendo stata rilevata documentazione a supporto dell'importo esposto a bilancio, la ricorrente avrebbe semplicemente ritenuto che tale posizione fosse ingiustificata e quindi non riattivabile. Per tale motivo, il revisore - il signor K. _____ - ha dunque stornato dal bilancio l'importo di ben 134'000 franchi, mantenendo soli 20'000 franchi, quest'ultimi da lui stesso dichiarati una semplice stima, non suffragata da alcun giustificativo (cfr. processo verbale [di seguito: PV] K. _____ del 2 dicembre 2019, punto 3 [atto n. 26 dell'inc. AFC]). Al riguardo, l'autorità inferiore ha poi indicato che nella dichiarazione di completezza indirizzata alla H. _____, l'allora ufficio di revisione, il signor B. _____, rappresentando il consiglio di amministrazione ha confermato firmando che i « lavori in corso al 31 dicembre 2010 sono relativi a prestazioni effettuate nel corso del 2010 ed il valore iscritto a bilancio al 31 dicembre 2010 per CHF 154'000 rappresenta effettivamente il ricavo di competenza dell'esercizio » (cfr. dichiarazione di completezza del 14 giugno 2011, punto 17 [atto n. 40 dell'inc. AFC]). Attraverso le sue verifiche, l'autorità inferiore ha rilevato una bizzarra incongruenza nell'agire della società per tale posta contabile. Di fatto, il medesimo revisore che ha effettuato lo storno dell'importo di 134'000 franchi nel periodo contabile 2010, per il periodo contabile successivo ha reso attenta la società « che considerata l'impossibilità di verifica dell'ammontare dei lavori in corso egli conferma che, qualora tale importo (n.d.r. CHF 140'000.00) non fosse corrispondente all'ammontare effettivo dei lavori in corso alla data del bilancio, bisognerebbe provvedere ad una diminuzione di tale importo con conseguente riduzione del risultato annuale presentato » (cfr. verbale dell'assemblea generale degli azionisti del 23 aprile 2012, punto 5 [atto n. 32 dell'inc. AFC]). Ciò nonostante, per l'esercizio contabile 2011, la ricorrente avrebbe deciso di ammettere e mantenere l'integralità della somma di 140'000 franchi nella voce di bilancio « Lavori in corso ». Essa indica poi che la chiusura e l'approvazione dei conti annuali 2010 e 2011 sarebbe avvenuta lo stesso giorno, durante l'assemblea generale degli azionisti del 23 aprile 2012. Ciò significherebbe che l'assenza di calcolazione analitica e di dettaglio per i « lavori in corso » fosse identica per i due periodi fiscali, ma che inspiegabilmente la ricorrente ha proceduto allo storno summenzionato di 134'000 franchi solo per il periodo contabile in esame. L'autorità inferiore ha poi indicato di non comprendere perché la motivazione dell'assenza di una contabilità analitica sia stata da lei usata solo per l'anno in cui ha richiesto la restituzione dell'imposta preventiva, ma non quello successivo. Essa ha dunque ritenuto che la ricorrente non sarebbe riuscita a provare né che la prima contabilizzazione dei lavori in corso fosse errata dal profilo del diritto

contabile imperativo, né tantomeno che la scrittura di correzione fosse (più) corretta (cfr. decisione impugnata, consid. 5.6.4).

E. 5.3.1.2

Nel suo ricorso, la società ricorrente contesta le conclusioni dell'autorità inferiore. Essa sottolinea che, come rilevato dall'autorità inferiore, con la voce « lavori in corso » vengono valorizzate a bilancio prestazioni di servizi non ancora conteggiate o concluse, cui viene riconosciuto un relativo valore economico e che detta voce va valutata in maniera prudentiale. La ricorrente indica poi di aver già fornito all'autorità inferiore tutte le spiegazioni disponibili in merito alla necessità di procedere alla correzione della voce « lavori in corso » da 154'000 franchi a 20'000 franchi, ribadendo in sostanza che, come riportato in vari documenti societari dell'epoca, in sede della sua verifica contabile il signor K._____ avrebbe constatato che non esistevano nella società la documentazione e le informazioni necessarie per una corretta e prudente delimitazione dei lavori in corso, come neppure una contabilità industriale e analitica per progetto, come si evincerebbe dalle trattande n. 1 e 5 del verbale dell'assemblea del 23 aprile 2012, in quanto tale strumento sarebbe stato introdotto solo successivamente nel 2012. In altre parole, con gli strumenti gestionali e contabili a sua disposizione, la ricorrente non sarebbe stata in grado di determinare e quantificare correttamente l'entità dei lavori in corso al 31 dicembre 2010, sicché si sarebbe imposto un approccio prudentiale nella definizione della variazione della voce contabile « lavori in corso », che è dunque stata integralmente stornata e considerata unicamente per progetti in corso di realizzazione per i quali la contabilizzazione si poteva giustificare in modo attendibile. Al riguardo, essa sottolinea che durante l'ispezione complementare del 2 dicembre 2019 il signor K._____ - interrogato al riguardo dall'autorità inferiore - avrebbe indicato che la valutazione dei lavori in corso al 31 dicembre 2010 in 20'000 franchi sarebbe avvenuta in base alla « pertinenza di lavori fatturati nel 2011 », mancando « una contabilità analitica che constatasse precisamente i lavori in corso » (cfr. PV K._____ del 2 dicembre 2019, punto 5). L'autorità inferiore non avrebbe però approfondito ulteriormente detta questione, né chiesto ulteriori ragguagli o richieste di complementi d'informazione per iscritto. La ricorrente precisa altresì che, la difficoltà nella validazione della predetta voce contabile sarebbe stata evidenziata anche con riferimento alla chiusura 2011 da parte del nuovo ufficio di revisione L._____. Essa ritiene poi che i motivi che hanno portato al mantenimento di tale posta a bilancio dell'esercizio 2011, nonostante la riserva espressa dal revisore, non andrebbero qui ulteriormente approfonditi. Né occorrerebbe indagare se l'attivazione di 140'000 franchi possa essere anch'essa in contrasto con le norme imperative del CO o meno. A suo avviso, non sarebbe inoltre possibile fondarsi sulla dichiarazione di completezza dell'esercizio 2010 del signor B._____ all'attenzione dell'allora ufficio di revisione, H._____, né sul rapporto di revisione del 14 giugno 2011, per confermare l'esattezza della registrazione contabile di 154'000 franchi contenuta nei conti 2010 approvati dall'assemblea generale il 25 luglio 2011. La ricorrente ritiene che l'ufficio di revisione avrebbe senz'altro gravemente mancato ai propri doveri di diligenza derivanti dal mandato di revisione, inducendo ingiustamente in errore gli azionisti circa la reale situazione patrimoniale della società (cfr. ricorso 2 giugno 2020, pagg. 9-12).

E. 5.3.1.3

Nella sua risposta, l'autorità inferiore ha ribadito quanto indicato nella decisione impugnata, puntualizzando quanto segue. A suo avviso, contrariamente a quanto affermato dalla

ricorrente, pure i 20'000 franchi sarebbero frutto di una stima effettuata dal revisore al momento della correzione per nulla giustificati « in modo attendibile » (cfr. PV K. _____ del 2 dicembre 2019, punto 5). Non disponendo punto di prove, l'autorità inferiore ha dunque concluso che la sostituzione di una stima con un'altra stima non fosse sufficiente a provare l'illegalità della prima versione dei conti. Nella sua valutazione, essa ha considerato il trattamento dei lavori in corso per l'anno 2011 come indizio a sfavore della ricorrente, in quanto nemmeno nel 2011 essa avrebbe disposto di una « contabilità individuale e analitica per progetto » e nemmeno allora la voce « Lavori in corso » sarebbe stata suffragata da più prove di quelle presenti per l'anno 2010. Malgrado ciò, la stima di 140'000 franchi non è stata sostituita con una somma inferiore, come per l'anno 2010. Un altro indizio da lei preso in considerazione, è la dichiarazione di completezza del 14 giugno 2011, nella quale il preciso importo di 154'000 franchi per l'anno 2010 è stato confermato. Al riguardo, l'autorità inferiore precisa che, a prescindere della finalità di tale dichiarazione, con la stessa la H. _____, la quale tra l'altro aveva il mandato di revisione limitata, avrebbe portato efficacemente all'attenzione del Presidente del consiglio di amministrazione e azionista di peso della società ricorrente, il signor B. _____, il preciso importo di 154'000 franchi, il quale l'ha confermato. Essa indica poi di non ritenere suo compito quello di verificare se il membro del consiglio di amministrazione - quale organo a cui spetta la supervisione ultima dell'organizzazione contabile e finanziaria, pur sapendo che la società non disponeva di meccanismi di controllo per progetto - abbia o meno fatto gli approfondimenti interni necessari prima di confermare tale importo. In assenza poi di prove circa l'eventuale causa promossa dalla società nei confronti dei revisori della H. _____ contro la mala esecuzione del mandato di revisione, essa indica di essere convinta che l'ufficio di revisione abbia eseguito il suo lavoro nel rispetto della legge e del suo mandato di revisione limitata dei conti (cfr. risposta 7 settembre 2020, pag. 5 seg.).

E. 5.3.1.4

Nella sua replica, rimandando al suo ricorso, la società ricorrente indica di considerare come non condivisibile dal punto di vista dei principi contabili l'argomentazione dell'autorità inferiore secondo cui, stima per stima, tanto varrebbe ritenere valida quella della prima versione di bilancio (di importo quasi 8 volte più alto, per altro). Essa ribadisce di aver già illustrato nel suo ricorso il procedimento con cui la valutazione in 20'000 franchi al 31 dicembre 2010 sarebbe stata giustificata. Detta posizione non avrebbe nulla a che vedere con i lavori in corso al 31 dicembre 2011. I lavori in corso dipenderebbero dall'andamento dei progetti e dai loro tempi di realizzazione, e potrebbero differenziare notevolmente di anno in anno: pur non avendo una contabilità di progetto in funzione, la ricorrente ritiene di aver potuto ricostruire in modo più preciso i singoli progetti in corso d'opera che giustificerebbero i lavori in corso d'importo più elevato al 31 dicembre 2011. A suo avviso quella effettuata sui lavori in corso sarebbe dunque una misura correttiva contabile, operata in scienza, coscienza e competenza dalle persone responsabili e andrebbe dunque riconosciuta anche ai fini dell'imposta preventiva. Essa precisa poi che le motivazioni che hanno portato alle operazioni correttive all'epoca dei fatti non sarebbero state « guidate » dalla prospettiva di poter argomentare la nullità della deliberazione della distribuzione del dividendo per i fini dell'imposta preventiva (cfr. replica 16 settembre 2020, pag. 3).

E. 5.3.2.1

Al riguardo, il Tribunale rileva come quanto constatato dall'autorità inferiore risulti qui convincente alla luce degli atti dell'incanto. Di fatto, le spiegazioni fornite dalla società ricorrente secondo cui la stessa avrebbe corretto la voce contabile « Lavori in corso » nei conti 2010, riducendo l'importo di 154'000 franchi a 20'000 franchi, in considerazione di una valutazione più prudente rispetto a quella effettuata originariamente in assenza di calcolazione analitica e di dettaglio per tale voce di bilancio, non risultano infatti sufficienti a ritenere che la prima registrazione di 154'000 franchi fosse talmente sbagliata da dover essere corretta, poiché costitutiva di una violazione delle disposizioni sulla protezione del capitale.

E. 5.3.2.2

Più nel dettaglio, come giustamente rilevato dall'autorità inferiore, sia nel caso dei 154'000 franchi che nel caso dei 20'000 franchi si è in presenza di una stima, non suffragata da giustificativi, così come confermato dal signor K. _____ (cfr. PV K. _____ del 2 dicembre 2019, punto 5 [atto n. 26 dell'inc. AFC]). Ora, il Tribunale è conscio che nel caso della voce contabile « Lavoro in corso » - trattandosi di una voce contabile « transitoria » relativa a delle prestazioni di servizi non ancora conteggiate ma già iniziate, cui viene comune comunque riconosciuto un valore economico sulla base del loro « costo di produzione » - si tratti per natura di un elemento di difficile valutazione, in quanto di principio non corredate da giustificativi inequivocabili, come giustamente sottolineato dalla ricorrente e dall'autorità inferiore. Nel sistema di contabilizzazione al momento della fatturazione, un problema particolare si pone infatti in relazione ai lavori o alle attività in corso, cioè ai servizi non ancora completati, soprattutto nei contratti che coprono un lungo periodo. In linea di principio, tali lavori in corso dovrebbero essere contabilizzati (cfr. sentenze del TF 2C_907/2012 del 22 maggio 2013 consid. 5.2.2-5.2.4; 2C_157/2010 del 12 dicembre 2010 consid. 4.1 e 4.2; 2A.196/1988 del 30 agosto 1989 consid. 3b; Robert Danon, in: Noël/Aubry Girardin [ed.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2a ed. 2017 [di seguito: CR LIFD], n. 94 ad art. 58 LIFD; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5a ed. 2021, §7, pag. 138 n. 786; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2a ed. 2019, n. 75 ad art. 18 LIFD; cfr. vecchio art. 666 cpv. 1 CO [RU 1992 733], abrogato con la revisione del 23 dicembre 2011 [RU 2012 6679] e gli attuali art. 959a cpv. 1 lett. d e art. 958b CO). La difficoltà, tuttavia, sta nel modo in cui viene calcolato il reddito generato (cfr. sentenze del TF 2C_907/2012 del 22 maggio 2013 consid. 5.2.3; 2C_157/2010 del 12 dicembre 2010 consid. 4.2 e 4.3; 2P.3/2002 del 3 aprile 2002 consid. 2c). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le attività in corso devono essere valutate al loro valore di produzione (« costo di produzione ») e non al valore della loro fatturazione prevista, tranne nel caso di un ritardo artificiale nella fatturazione (cfr. sentenza del TF 2C_907/2012 del 22 maggio 2013 consid. 5.2.3). Tuttavia, il « costo di produzione » può essere definito più o meno precisamente. A livello cantonale, sono spesso utilizzate le valutazioni forfettarie (cfr. per degli esempi, sentenza del TF 2C_157/2010 del 12 dicembre 2010 consid. 4.3). Ciò precisato, poiché la società ricorrente sostiene che la prima valutazione di 154'000 franchi sarebbe sbagliata, la stessa non può però limitarsi a sostenere tale evenienza, senza suffragare minimamente detta correzione, l'onere probatorio incombando a quest'ultima. Nella misura in cui è la ricorrente a richiedere la restituzione dell'imposta preventiva di 35'000 franchi da lei versata in correlazione alla distribuzione di dividendo di 100'000 franchi deliberata dall'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011, invocandone la nullità, spetta infatti a lei provare la sussistenza di un caso di nullità e, se non dovesse riuscirci, sopportarne le conseguenze (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio).

Concretamente, spetta alla ricorrente provare la sussistenza di vizi gravi nei conti 2010 - segnatamente producendo i relativi giustificativi contabili - tali da far ritenere che le disposizioni sulla protezione del capitale relative alla distribuzione dei dividendi sono state violate, sicché non era possibile deliberare il dividendo di 100'000 franchi. Ciò a maggior ragione, se - come in concreto (cfr. consid. 5.3.2.3 del presente giudizio) - l'ufficio di revisione ha formalmente confermato la conformità dei conti 2010 alle disposizioni legali e statutarie, prima della deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti relativa alla distribuzione di dividendo, qui litigiosa. In tale contesto, i rimproveri espressi nei confronti dell'autorità inferiore in merito all'asserita assenza di richiesta di giustificativi o spiegazioni ulteriori a seguito dell'ultima ispezione esperita nel 2019, non le sono di alcun aiuto, tanto più che non sono giustificati. Da un esame degli atti dell'incarto, risulta infatti che l'autorità inferiore ha chiesto a più riprese alla ricorrente di produrre i documenti giustificativi comprovanti tutte le modifiche da essa apportate ai conti 2010 (cfr. segnatamente scritti 16 luglio 2018 [doc. I della ricorrente], 1° novembre 2019 [atto n. 8 dell'inc. AFC], 25 novembre 2019 [atto n. 6 dell'inc. AFC], ecc.). Risulta altresì che la ricorrente non è però stata in grado di dare seguito a tale richiesta, tant'è che è lei stessa ad aver indicato all'autorità inferiore nel suo scritto 14 novembre 2019 (cfr. atto n. 7 dell'inc. AFC, pag. 2) di non essere in grado di produrre in maniera esaustiva tutti i giustificativi di tutte le correzioni apportate ai conti 2010: « [...] non siamo stati, né lo siamo oggi, in grado di fornirvi tutte le informazioni ed i dettagli richiesti per tutte le modifiche, anche perché la ricostruzione integrale, nonostante i notevoli sforzi profusi, non ci è stata possibile. Vogliamo sottolineare che alcune di queste registrazioni correttive non sono avvenute sulla base di elementi formali, ma sono risultate da un apprezzamento coscienzioso e prudentiale operato dai responsabili della società, in considerazione delle informazioni e delle conoscenze a loro note dell'attività societaria, nell'esercizio della propria responsabilità e competenza in un contesto aziendale d'emergenza in cui si sono trovati a gestire e risolvere una situazione complessa e delicata, non solo a livello societario e finanziario, ma anche a livello personale ed umano [...] ».

E. 5.3.2.3

Ciò sancito, il Tribunale rileva che l'esattezza dell'importo di 154'000 franchi è stata confermata dal signor B._____ nella dichiarazione di completezza del 14 giugno 2011 indirizzata alla H._____, ovvero l'allora ufficio di revisione (cfr. citato atto, punto 17 [atto n. 40 dell'inc. AFC]; parimenti consid. 5.3.1.1 del presente giudizio). Il 14 giugno 2011, detto ufficio di revisione ha a sua volta approvato i conti 2010 (cfr. rapporto di revisione limitata del 14 giugno 2011, pag. 2 [atto n. 43 dell'inc. AFC]), precisando quanto segue: « [...] Sulla base della nostra revisione non abbiamo rilevato fatti che ci possano fare ritenere che il conto annuale riscontrante un utile di bilancio di CHF 109'171, come pure la proposta d'impiego dell'utile di bilancio, non siano conformi alle disposizioni legali e statutarie [...] ». Ora, se è vero che la dichiarazione di completezza non esime l'ufficio di revisione dall'effettuare le verifiche necessarie dei conti 2010, nulla agli atti permette tuttavia di ritenere che lo stesso non avrebbe ottemperato ai suoi compiti legali o che il signor B._____ avrebbe dato a quest'ultimo delle indicazioni non corrispondenti al vero. Non essendoci agli atti prova alcuna di una condanna penale o civile dell'ufficio di revisione attestante un suo agire non conforme alle disposizioni legali, rispettivamente di una causa penale o civile pendente nei suoi confronti per tali ragioni, il Tribunale non ha infatti motivo di dubitare della correttezza del suo operato. Se è vero poi che dal verbale dell'assemblea straordinaria degli azionisti del 22 dicembre 2011 (cfr. atto n. 36 dell'inc.

AFC) si apprende che determinate persone sono state allontanate dalla società ricorrente (segnatamente, il licenziamento del CFO, il signor I. _____), ciò non prova tuttavia automaticamente che la registrazione di 154'000 franchi - così come tutte le altre registrazioni modificate dalla ricorrente nei conti 2010 - sia sbagliata o insostenibile, a tal punto da far ritenere la sussistenza di una violazione grave delle disposizioni sulla protezione del capitale. Può darsi che la nuova registrazione sia molto più prudente rispetto alla prima. Ciò non significa tuttavia ancora che la prima debba automaticamente essere considerata come sbagliata, tanto più che in entrambi i casi si tratta di una stima, non suffragata dalla necessaria documentazione.

E. 5.3.2.4

Un ulteriore elemento a sfavore della ricorrente è il fatto che la voce contabile « Lavoro in corso » è stata da lei ridotta prudenzialmente da 154'000 franchi a 20'000 franchi unicamente nei conti 2010, ma non nei conti 2011 ove è stato registrato un importo di 140'000 franchi (cfr. conto annuale 2011 [atto n. 41 dell'inc. AFC]), ciò malgrado le raccomandazioni del nuovo ufficio di revisione di procedere anche per l'anno 2011 ad una valutazione più prudente, così come risultante dal punto n. 5 del verbale dell'assemblea generale degli azionisti del 23 aprile 2012 (cfr. atto n. 32 dell'inc. AFC; parimenti consid. 5.3.1.1 del presente giudizio). Ora però, in data 23 aprile 2012 l'assemblea generale degli azionisti ha confermato tale dato. In tale frangente, non si vede per quale motivo solo il dato 2010 sia stato corretto, ma non quello 2011. Contrariamente a quanto sostenuto dalla società ricorrente, il Tribunale ritiene che sia a giusto titolo che l'autorità inferiore abbia tenuto conto di quanto risultante dai conti 2011, per valutare la plausibilità della correzione apportata ai conti 2010. I lavori in corso sono naturalmente legati al fatturato di un'impresa, anche se questo legame non è matematico. Così, la prassi e la giurisprudenza (cfr. sentenza del TF 2C_810/2017 del 16 agosto 2018 consid. 6.5) ammettono di prendere in considerazione una frazione (per esempio 1/8) della cifra d'affari realizzata nell'esercizio per valutare i lavori in corso del periodo. Tuttavia, tra l'esercizio 2010 (anche dopo le modifiche al bilancio e al conto economico) e l'esercizio 2011, il fatturato è rimasto stabile a circa 3,7 milioni di franchi. In questo contesto, è ancora più difficile capire la valutazione a posteriori dei lavori in corso per il 2010 a 20'000 franchi, allorquando per l'anno successivo, per un fatturato comparabile, i lavori in corso sarebbero di 120'000 franchi.

E. 5.3.2.5

In definitiva, nulla permette di considerare che la contabilizzazione nei conti 2010, sotto la voce contabile « Lavori in corso », di un importo di 154'000 franchi piuttosto che di 20'000 franchi, costituisca nel caso concreto una violazione così grave delle regole contabili, sicché la deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011, presa sulla base del rapporto di revisione del 14 giugno 2011 che approva i conti e la distribuzione, non può essere considerata nulla ab ovo.

E. 5.4

Voce contabile n. 200080 « Ratei e risconti passivi » (spostamento della registrazione contabile della fattura n. 201001250 della M. _____ di fr. 54'000 dai conti 2010 ai conti 2011).

E. 5.4.1.1

Nella decisione impugnata, nella nuova versione dei conti per il periodo contabile 2010, alla voce n. 200080 denominata « Ratei e risconti passivi », l'autorità inferiore ha constatato la

registrazione della fattura n. 201001250 emessa dalla società ricorrente in data 30 novembre 2010 nei confronti della società M._____, per un importo di 54'000 franchi (al netto di IVA). Tale fattura risulterebbe essere stata spedita con condizione di pagamento di 30 giorni dalla sua data. Dinanzi all'autorità inferiore, la ricorrente ha dichiarato che il ricavo derivante da tale fattura sarebbe di competenza dell'esercizio contabile 2011 e non, come riportato sulla stessa, dell'esercizio contabile 2010, cosicché avrebbe proceduto allo spostamento nell'esercizio contabile 2011 di quest'ultima. La ricorrente si sarebbe però limitata ad affermare ciò senza comprovare tale evenienza. A suo avviso, l'annotazione a mano sulla fattura « lavori 2011 » sarebbe insufficiente a giustificare la decisione di spostare l'intero importo di 54'400 franchi dall'anno contabile 2010 all'anno contabile 2011. In assenza di giustificativi, l'autorità inferiore ha dunque ritenuto detta correzione come non sufficientemente comprovata. A suo parere, parrebbe trattarsi di una correzione che ha sostituito una scrittura corretta con una di pertinenza di un altro periodo contabile (cfr. decisione impugnata, consid. 5.6.5.1).

E. 5.4.1.2

Nel suo ricorso, la società ricorrente indica che la questione puntuale della fattura M._____ non sarebbe sostanzialmente mai stata tema di discussione con l'autorità inferiore, in ogni caso non in modo espressamente dedicato o mediante la richiesta di informazioni e documenti di prova integrativi, come invece sarebbe stato il caso per altre poste, non contestate nella decisione impugnata, per le quali essa ha dovuto fornire complementi informativi. Per tale motivo, la ricorrente aveva ritenuto di aver sufficientemente documentato e giustificato le correzioni contabili, avendola fra l'altro anche recepita nella distinta consegnata il 2 dicembre 2019, allegando una copia della fattura e specificando quanto segue: « [...] Dall'analisi delle fatture emesse e dei contratti con i clienti e risultato che alla M._____ è stata mandata una fattura per prestazioni nell'anno 2010 ma la cui pertinenza era l'anno 2011. Trattandosi di un ricavo anticipato lo stesso è stato sospeso a risconto passivo e poi sciolto nell'anno 2011 quando sono state effettivamente fornite le prestazioni ed i prodotti [...] ». Ciò premesso, in merito alla predetta fattura la ricorrente spiega quanto segue. Essa indica che la M._____ era una società anonima a cui era affidata la creazione, la messa in funzione e la gestione della banca dati ufficiale del turismo ticinese, quindi la piattaforma Internet dello stesso, nonché di curarne la distribuzione dei contenuti. Essa era detenuta da vari enti privati e pubblici del settore turistico, ed è stata assorbita nel 2019 nella N._____, mediante fusione. A mente della ricorrente l'emissione anticipata della fattura in questione nell'anno 2010 sarebbe stata espressamente richiesta da parte della M._____, verosimilmente per « finalità di budget », ossia per giustificare le necessità di finanziamento corrente ai fini della pianificazione budgetaria degli anni seguenti. Essa precisa che non si tratterebbe di una prassi isolata e che non sarebbe stata la prima volta che la cliente esprimeva una simile esigenza e che ad ogni modo la società ricorrente tenderebbe quando possibile ad anticipare la fatturazione rispetto allo svolgimento delle prestazioni. Inoltre la M._____ sarebbe uno fra i principali clienti della ricorrente in quegli anni e sarebbe dunque stato normale che si cercasse di accontentare determinate esigenze. La ricorrente indica che le prestazioni inerenti a tale fattura sarebbero comunque state effettuate per l'appunto solo nel corso dell'anno 2011, ragion per cui si imponeva la corretta delimitazione temporale e materiale del relativo ricavo, come imposto dal principio contabile enunciato all'art. 958b cpv. 1 CO. Prova ne sarebbe che anche il pagamento della fattura sarebbe avvenuto nell'anno di effettiva competenza, ossia in data 30 dicembre 2011, ossia 13 mesi dopo l'emissione della fattura

anticipata (cfr. ricorso 2 giugno 2020, pagg. 12-13).

E. 5.4.1.3

Nella sua risposta, l'autorità inferiore indica di ritenere che nel suo ricorso la ricorrente avrebbe ammesso di avere emesso una fattura fasulla, ovvero di facciata attinente all'anno 2010, ma de facto pertinente a quello successivo. A suo avviso, questa contabilizzazione sarebbe avvenuta in piena coscienza e intenzione, volendo la società ricorrente cercare di « accontentare determinate esigenze » di un suo importante cliente. Inoltre, secondo quanto indicato dalla società ricorrente « non si trattava di una prassi isolata », e perciò tale comportamento sarebbe « normale ». Essa ha poi rilevato che la ricorrente non contesterebbe che la fattura in discussione, così come redatta, sarebbe di pertinenza del 2010. Essa sarebbe tuttavia da considerare predata e in realtà attinente al periodo successivo. L'autorità inferiore sottolinea che, in base all'art. 958c cpv. 1 cifra 3 CO, come qualsiasi terzo, essa avrebbe il diritto di affidarsi alla veridicità della contabilità redatta, revisionata e approvata di una società. Sarebbe dunque inaccettabile che una società emetta, per di più sistematicamente ed intenzionalmente, delle fatture predate. A tal proposito, l'autorità inferiore ha precisato che non spetta a lei valutare se una fattura palesemente di pertinenza di un periodo fiscale, in realtà sia riferita a un altro e non è in qualsiasi caso tollerabile che la società possa trarre da questo comportamento un qualsiasi vantaggio legale. Per finire, essa ha indicato di ritenere sorprendente che il patrocinatore della ricorrente, dopo essersi lamentato delle reiterate (e a suo dire inutili) richieste dell'autorità inferiore di produrre tutta la documentazione atta a provare le correzioni dei conti, abbia prodotto dei nuovi documenti sostenendo che l'autorità inferiore avrebbe dovuto richiederli in maniera più puntuale. L'autorità inferiore è infatti partita dal presupposto che dopo le ripetute richieste non ci fossero altri documenti disponibili. Tanto più ch'essa si è focalizzata segnatamente sulla voce « Ratei/Transitori passivi » proprio su proposta della ricorrente (cfr. risposta 7 settembre 2020, pag. 6).

E. 5.4.1.4

Nella sua replica, la ricorrente contesta recisamente le accuse dell'autorità inferiore sull'asserita natura « fasulla » della fattura alla M._____. Essa indica che, come spiegato nel ricorso, si tratterebbe di una modalità di fatturazione richiesta dalla committente (ente pubblico) e relativa a prestazioni già deliberate, programmate e poi effettivamente finalizzate da lei finalizzate l'anno seguente. Essa precisa che per lei sarebbe inoltre usuale fatturare il 30-50% del valore di progetto dopo la firma del contratto. Sarebbe dunque anche contabilmente ineccepibile la delimitazione temporale effettuata con l'addebito a conto economico della posta di transitorio (cfr. replica 16 settembre 2020, pag. 3).

E. 5.4.2

A tal proposito, il Tribunale rileva che pure per la predetta registrazione contabile, lo stesso è di medesimo avviso dell'autorità inferiore. Da un esame degli atti, risulta chiaramente che la fattura della M._____. (cfr. doc. T prodotto dalla ricorrente) per un importo totale di 54'000 franchi è datata 30 novembre 2010, pagabile entro 30 giorni dalla sua emissione. Ne consegue che il pagamento di detta fattura doveva avvenire formalmente nell'anno 2010 e non nell'anno 2011. Per tale motivo, è a giusto titolo che la predetta fattura è stata registrata sotto la voce contabile « Ratei e risconti passivi » nei conti 2010 e non nei conti 2011. In tale frangente, la semplice annotazione a mano sulla fattura « Lavori 2011 », apposta da una persona non meglio precisata, non è un elemento sufficiente tale da fare ritenere che la

fattura debba essere attribuita all'anno 2011 e non all'anno 2010. I motivi che hanno spinto la società ricorrente ad emettere detta fattura in data 30 novembre 2010 sono qui ininfluenti. Poco importa dunque sapere se si tratta di una fattura emessa « anticipatamente » rispetto all'effettiva erogazione dei servizi oppure di una fattura « fittizia » ai fini degli accordi presi o meno con la società M._____. Rimane il fatto che detta fattura, visto il suo contenuto, risulta formalmente di pertinenza dei conti 2010. In assenza di giustificativi o documenti comprovanti la prassi in essere tra la ricorrente e la M._____, rispettivamente gli accordi presi in merito ai servizi oggetto della fattura 30 novembre 2010, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per ritenere che detta registrazione sia stata fatta in violazione delle disposizioni sulla protezione del capitale. Ora, lo si ribadisce ancora, oggetto del litigio non è la questione a sapere come, secondo le regole del diritto contabile, questa fattura dovrebbe essere contabilizzata, bensì unicamente la questione a sapere se l'omissione della scrittura transitoria negli iniziali conti 2010 costituisce una tale violazione di queste regole da rendere conseguentemente nulla la deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011. Anche in questo caso, le critiche mosse dalla ricorrente nei confronti dell'autorità inferiore, circa il fatto che non le avrebbe chiesto i documenti giustificativi od ulteriori ragguagli, non le sono qui di alcun aiuto. Come detto per la voce contabile « lavori in corso », a cui si rinviano le parti per i dettagli (cfr. consid. 5.3.2.2 del presente giudizio), spettava infatti alla ricorrente produrre i documenti destinati a provare la gravità del vizio nei conti 2010, dal momento che è lei a sostenere che la fattura è di rilevanza dell'anno 2011. Non essendo stata in grado di farlo, essa ne deve sopportare le conseguenze.

E. 5.5

Voce contabile « Ratei e risconti passivi » (aggiunta ai conti 2010 della nuova registrazione contabile « Accantonamento ferie » di fr. 61'400).

E. 5.5.1.1

Nella decisione impugnata, sempre alla voce « Ratei e risconti passivi », l'autorità inferiore ha analizzato la nuova registrazione contabile denominata « Accantonamento ferie » (il cui conto di contropartita è nominato « altri costi del personale ») dell'ammontare di 61'400 franchi. A tal proposito, l'autorità inferiore indica che la società ricorrente non avrebbe fornito alcun dettaglio riguardo tale importo. Essa indica che la ricorrente le avrebbe indicato che la somma di 61'400 franchi sarebbe stata definita sulla base di una stima per rapporto ai periodi contabili successivi, in particolare a quello del 2012. Tuttavia, nella dichiarazione di completezza indirizzata alla H._____, l'allora ufficio di revisione, rappresentando il consiglio di amministrazione avrebbe confermato firmando che « il costo del personale al 31 dicembre 2010 per complessivi 2'244'738 franchi risulta completo » e che « il suo valore rappresenta effettivamente il costo di competenza d'esercizio ». Trattandosi di una semplice stima, basata su un periodo contabile futuro e in assenza di prove a sostegno di tale modifica, l'autorità inferiore ha dunque ritenuto detta correzione come non sufficientemente comprovata (cfr. decisione impugnata, consid. 5.6.5).

E. 5.5.1.2

Nel suo ricorso, la ricorrente lamenta che la predetta registrazione contabile non sarebbe stata approfondita in contraddittorio in occasione delle ispezioni o nell'ambito delle richieste di complementi informativi scritti richiesti dall'autorità inferiore. Per tale motivo, essa aveva ritenuto di aver sufficientemente giustificato detta correzione, avendola peraltro

recepita pure nella distinta consegnata di cui al doc. P, in cui constatava nella relativa rubrica « nel bilancio H. _____ non figurava alcun accantonamento per ferie accumulate e non consumate da parte dei dipendenti » e che « l'analisi delle ferie ha evidenziato come vi fosse un accumulo di ferie non usufruite / consumate da parte dei dipendenti. La valorizzazione delle ore/giorni ha portato alla quantificazione, e conseguente contabilizzazione, del debito accumulato per ferie non usufruite per un ammontare di CHF 61'400 ». La ricorrente precisa che nel caso della voce contabile « accantonamento ferie » si tratterebbe di una posta di transitorio passivo e, di fatto, di un effettivo debito della società alla chiusura d'esercizio. Il fatto che nella chiusura dell'esercizio contabile 2010 una tale registrazione non sia stata fatta, sarebbe sicuramente in contrasto con le norme che impongono di contabilizzare il costo relativo alle ferie non godute dal personale dipendente, che rappresenterebbero un costo di competenza dell'esercizio in cui sono maturate e non dell'esercizio in cui saranno liquidate o fruite. Sarebbe dunque a giusto titolo che tale registrazione contabile sarebbe stata inserita fra le operazioni correttive nella revisione straordinaria dei conti 2010. Ciò indicato, a sostegno della fondatezza e congruità della valutazione dell'importo contabilizzato per le ferie non godute in 61'400 franchi essa ha prodotto i docc. V1, V2 e V3 - non prodotti in precedenza dinanzi all'autorità inferiore, in quanto all'epoca quest'ultima non le avrebbe chiesto ulteriori chiarimenti al riguardo - e meglio: un'estrazione dagli archivi del sistema informativo Livelink relativa alle vacanze del personale impiegato in quel periodo e tabella completa ricostruita a « ritroso » sulla base dei dati reperiti che riporterebbe le modalità di calcolo adottate. Da tali distinte risulterebbe che per la valorizzazione contabile delle ferie non godute sarebbe stata utilizzata una tariffa di costo orario unitaria per tutti i dipendenti di 50 franchi all'ora, criterio che sarebbe stato poi applicato anche in seguito, come si evincerebbe dalla tabella relativa all'anno 2012. A suo avviso detti documenti permetterebbero di comprovare che al 31 dicembre 2010 vi fosse effettivamente un saldo per ferie non godute di dipendenti, quantificabile in oltre 150 giorni e che dunque una registrazione correttiva in tal senso andava fatta. Essa precisa poi che né nella documentazione societaria, né nelle carte di lavoro del revisore figurerebbero i dettagli delle calcolazioni effettuate a suo tempo, ragion per cui non sarebbe stato possibile ricostruire esattamente l'importo di 61'400 franchi. Anche in tale contesto richiama quanto indicato per i lavori in corso in merito alla dichiarazione di completezza, sostenendo che detto documento non liberebbe l'ufficio di revisione dai propri obblighi di diligenza. Sarebbe dunque a giusto titolo che la registrazione correttiva è stata effettuata, le affermazioni nella dichiarazione di completezza non implicando alcuna limitazione in tal senso (cfr. ricorso 2 giugno 2020, pagg. 13-15).

E. 5.5.1.3

Nella sua risposta, l'autorità inferiore indica che nemmeno dai nuovi documenti prodotti dalla ricorrente in sede ricorsuale emergerebbe l'ammontare della correzione pari a 61'400 franchi. Anzi, una parte dei giorni di ferie risulterebbe tuttora stimata sulla base delle ferie non godute di due anni dopo. Non sarebbe nemmeno lecito sapere su cosa si basi il valore univoco e forfettario di 50 franchi al giorno. Infine, contesta la qualifica del transitorio per ferie non godute come un debito della società. Essa si baserebbe sulla finzione che tutti i dipendenti sciogliono il proprio contratto di lavoro per la fine dell'esercizio 2010. Questo ammontare non potrebbe certo essere contabilizzato nel capitale di terzi o come accantonamento, non per nulla lo stesso sarebbe stato considerato dalla ricorrente come un transitorio passivo (cfr. risposta 7 settembre 2020, pag. 6).

E. 5.5.1.4

Nella sua replica, la ricorrente conferma che si tratta effettivamente di una posta di transitorio passivo, fondata sul principio della corretta delimitazione temporale di ricavi e costi. A suo avviso, con le proprie prestazioni, svolte in eccesso dai dipendenti in luogo di godere delle vacanze, l'azienda realizzerebbe maggiori ricavi, che andrebbero dunque delimitati alla chiusura d'esercizio, in quanto economicamente di pertinenza di un esercizio successivo, in cui il dipendente lavorerà meno, in quanto godrà del recupero delle ferie. In applicazione di tale principio contabile, la commisurazione del « valore » delle ferie non godute avverrebbe secondo la finzione dell'interruzione dei rapporti di lavoro alla chiusura d'esercizio, ma sarebbe di principio solo una modalità di calcolo. Da un punto di vista più giuridico, tuttavia, si potrebbe anche ritenere un autentico debito della società nei confronti dei dipendenti. La ricorrente indica poi che nella prassi contabile una simile registrazione correttiva non sarebbe soltanto opportuna ma anche obbligatoria, e dovrebbe dunque essere effettuata: nella prima versione dei conti 2010 mancava invece del tutto. La determinazione di tale valore può magari essere opinabile o possono esservi parametri alternativi, ma i criteri da lei adottati sarebbero comunque ritenuti difendibili e non sarebbero mai stati oggetti di contestazione da parte dell'autorità fiscale cantonale (cfr. replica 16 settembre 2020, pag. 3).

E. 5.5.2.1

A tal proposito, ancora una volta, il Tribunale rileva come quanto osservato dall'autorità inferiore sia qui condivisibile. Innanzitutto, come per le altre due voci contabili appena controllate, si constata che in correlazione ai costi del personale l'ufficio di revisione non ha rilevato alcun errore nei conti 2010 (cfr. rapporto di revisione limitata del 14 giugno 2011 [atto n. 43 dell'inc. AFC]). I costi del personale di complessivi 2'244'738 franchi - voce contabile « spese per il personale » nei conti 2010 (cfr. citati conti allegati all'atto n. 43 dell'inc. AFC) - sono stati peraltro confermati dal signor B. _____ nella dichiarazione di completezza del 14 giugno 2011 (cfr. atto n. 40 dell'inc. AFC; parimenti consid. 5.5.1.1 del presente giudizio). Come già precisato in precedenza (cfr. consid. 5.3.2.3 del presente giudizio), si ribadisce che il Tribunale non ha motivo di dubitare dell'operato dell'ufficio di revisione, né di ritenere di principio che i costi del personale registrati siano talmente sbagliati da costituire una violazione delle disposizioni sulla protezione del capitale. In tale contesto, spetta alla società ricorrente provare che nei conti 2010 è stata dimenticata la voce contabile « accantonamento ferie » nonché il suo importo e soprattutto che il fatto di averla dimenticata costituisce un errore talmente grave, da costituire una violazione delle disposizioni sulla protezione del capitale. In merito alle critiche mosse dalla ricorrente nei confronti dell'autorità inferiore circa la mancata richiesta di documenti giustificativi, vale quanto già indicato al consid. 5.3.2.2 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti per i dettagli. Per quanto qui necessario, il Tribunale sottolinea che spetta alla società ricorrente produrre i documenti giustificativi a comprova delle sue allegazioni, a prescindere da un invito o meno a farlo da parte dell'autorità inferiore. Detta censura non le è pertanto di alcun aiuto.

E. 5.5.2.2

Ciò premesso, il Tribunale osserva che i documenti prodotti dalla società ricorrente in sede ricorsuale non permettono di ritenere in maniera inequivocabile che per l'esercizio 2010 è stata dimenticata la voce contabile « accantonamento ferie » per un importo di 61'400 franchi, per i motivi seguenti. Il Tribunale prende atto che la ricorrente non è riuscita a

reperire i documenti relativi al calcolo dell'importo di 61'400 franchi e che dunque mancano i giustificativi indicando che i documenti V1, V2 e V3 renderebbero comunque plausibile detto importo. Di fatto, si deve dunque constatare che nel caso di detta voce contabile si è in presenza di una stima. Ora la stima effettuata dalla ricorrente si fonda non solo su dati riferiti al 2010 ma in parte anche su dati riferiti al 2011 (cfr. doc. V2 del ricorrente, ove viene chiaramente precisato « Stima partendo dal saldo vacanze al 31.12.2011 »). Non è poi chiaro su cosa si basi il valore univoco e forfettario di 50 franchi al giorno, preso in considerazione dalla ricorrente. Si tratta in ogni caso, di una stima basata sul futuro, che come tale non permette di ritenere che i conti 2010 erano sbagliati a tal punto da fondare una violazione delle disposizioni sulla protezione del capitale.

E. 5.5.2.3

Che i parametri adottati dalla ricorrente nella valutazione della voce contabile siano o meno stati oggetto di contestazione da parte dell'autorità fiscale cantonale non è poi qui determinante. Nel caso concreto non si tratta di sapere se la ricorrente poteva o meno correggere detta voce contabile dal punto di vista delle imposte dirette quale caso di « Bilanzberichtigung » (cfr. consid. 5.2 del presente giudizio). Lo si ricorda ancora, dal punto di vista dell'imposta preventiva, si tratta unicamente di sapere se tale registrazione era talmente sbagliata da far ritenere che le disposizioni sulla protezione del capitale sono state violate a tal punto da rendere nulla la deliberazione dell'assemblea generale. Ora, come visto, la ricorrente non è riuscita a provare che ciò fosse il caso.

E. 5.6

Visto quanto precede, il Tribunale giunge alla conclusione che le correzioni apportate dalla società ricorrente ai conti 2010 - in particolare le tre correzioni principali esaminate poc'anzi (cfr. consid. 5.3-5.5 del presente giudizio) - non rappresentano degli errori così gravi da far ritenere la sussistenza di una violazione delle disposizioni sulla protezione del capitale relative alla distribuzione di dividendi di cui all'art. 675 cpv. 2 CO e dunque come nulla ex art. 706b cifra 3 CO la deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011 sulla distribuzione del dividendo (cfr. consid. 4.4.4.2 del presente giudizio) o qualsiasi altro vizio che porti alla nullità ab ovo della decisione aziendale. In tale contesto, non è determinante sapere se gli errori contabili sono stati provati o meno dalla ricorrente, come neppure se gli stessi rientrano nella categoria delle rettifiche o delle modifiche di un bilancio. È sufficiente che tali errori, quand'anche esistano, non risultino così gravi da rendere la deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti come nulla. A titolo abbondanziale, il Tribunale rileva che, quand'anche si fosse ipoteticamente tenuto conto unicamente di queste tre correzioni contabili nel calcolo del capitale proprio disponibile - così come riportato nel conteggio dell'autorità inferiore, effettuato a titolo puramente esemplificativo e abbondanziale (cfr. decisione impugnata, consid. 5.6.6; risposta 7 settembre 2020, pag. 6 seg.) -, sarebbe comunque risultato un utile di bilancio tale da permettere la distribuzione del dividendo di 100'000 franchi. Poco importa sapere se tale conteggio sia corretto o meno, come invece censurato dalla società ricorrente (cfr. ricorso 2 giugno 2020, pagg. 15-16), dal momento che la stessa non è comunque riuscita a dimostrare che nel caso delle tre correzioni si è in presenza di errori così gravi da far ritenere una violazione grave delle disposizioni sulla protezione del capitale, tali da rendere nulla la deliberazione sulla distribuzione di dividendo.

E. 5.7

Non potendo considerare la deliberazione dell'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011 come nulla, si deve ritenere che il dividendo è validamente scaduto il 24 agosto 2011 (cfr. Modulo 103 del 10 agosto 2011 [atto n. 38 dell'inc. AFC]), ovvero prima della data dell'assemblea straordinaria degli azionisti del 22 dicembre 2011, ove la distribuzione del dividendo è stata annullata. In tale contesto, non è necessario esaminare se la ricorrente era in buona fede, poiché l'annullamento dell'imposta preventiva presuppone l'adempimento cumulativo di tutte le condizioni poste dalla giurisprudenza (cfr. consid. 4.4.2 del presente giudizio). Come visto, difettando un giudizio civile constatante la nullità o l'annullabilità, difetta una delle tre condizioni cumulative per riconoscere un caso di annullamento dell'imposta preventiva. Ora, in presenza di un semplice annullamento deciso dall'assemblea straordinaria degli azionisti, non constatato da un giudizio civile, si deve ritenere che tale annullamento non ha alcuna influenza sulla nascita del credito d'imposta preventiva (cfr. consid. 4.4.5 del presente giudizio). Ne consegue che l'imposta preventiva in oggetto va qui confermata.

E. 6

Nella misura in cui gli azionisti hanno rinunciato al dividendo, si deve altresì considerare che si è in presenza di un abbandono di crediti. L'abbandono di crediti, di principio costituisce un versamento suppletivo accordato dal socio alla società che, come tale, soggiace alla tassa di bollo d'emissione ai sensi dell'art. 5 cpv. 2 lett. a della legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo ([LTB, RS 641.10]; cfr. sentenze del TF 2C_1095/2015 del 27 maggio 2016 consid. 5.3.1; 2C_115/2007 dell'11 febbraio 2008 consid. 7.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 3.5.4 con rinvii). Ne consegue che pure la tassa di bollo in oggetto va qui confermata. Nella misura in cui l'autorità inferiore ha rinunciato a correggere la data d'inizio dei relativi interessi di mora (30 luglio 2012) e tale punto non viene naturalmente contestato dalla società ricorrente, non vi è motivo di attardarsi al riguardo.

E. 7

In definitiva, la decisione impugnata va qui integralmente confermata, mentre il ricorso - per quanto ricevibile (cfr. consid. 1.3 del presente giudizio) - va respinto.

E. 8

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della società ricorrente qui integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 3'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 3'000 franchi da lei versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario). (Il dispositivo è menzionato alla pagina seguente)