

# **BVGer A-8035/2015 vom 14. November 2017**

Bundesverwaltungsgericht, 2017-11-14, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-8035\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-8035_2015)

FR: TAF A-8035/2015 du 14 novembre 2017

IT: TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017

## **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 nel caso concreto - sono impugnabili dinanzi al Tribunale (cfr. art. 39 della legge federale del 13 ottobre 1966 sull'imposta preventiva [LIP, RS 642.21] in combinato disposto con l'art. 32 LTAF). La procedura è retta dalla PA, in quanto la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF). Ne discende che lo scrivente Tribunale risulta competente per dirimere la presente vertenza.

### **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 9 novembre 2015 dell'autorità inferiore, la 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-2878/2013 del 21 novembre 2013 consid. 1.3), soltanto la decisione su reclamo del 9 novembre 2015 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). In particolare, ai sensi dell'art. 49 lett. b PA, l'accertamento dei fatti è incompleto allorquando tutte le circostanze di fatto e i mezzi di prova determinanti per la decisione non sono stati presi in considerazione dall'autorità inferiore. L'accertamento è invece inesatto allorquando l'autorità ha ommesso d'amministrare la prova di un fatto rilevante, ha apprezzato in maniera erronea il risultato dell'amministrazione di un mezzo di prova, o ha fondato la propria decisione su dei fatti erronei, in contraddizione con gli atti dell'incarto, ecc. (cfr. sentenza del TAF A-3440/2012 del 21 gennaio 2014 consid. 2.1.2 con i numerosi rinvii).

## **E. 2.2**

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. 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 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. 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 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 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, *op. cit.*, no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

## **E. 2.3**

Stante l'art. 61 cpv. 1 PA, l'autorità di ricorso decide la causa o eccezionalmente la rinvia, con istruzioni vincolanti all'autorità inferiore. Anche se la procedura di ricorso è retta in maniera generale dal principio della massima inquisitoria, non spetta tuttavia alle autorità di ricorso ricostruire la fattispecie determinante per la decisione (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3558/2013 del 18 novembre 2014 consid. 2.3; decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni [CRC] del 21 giugno 2004 in: *Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC]* 68.156 consid. 3bb). Nel contesto della procedura di ricorso si tratta piuttosto di esaminare la fattispecie così come è stata stabilita dall'autorità inferiore e, nel caso particolare, di confermarla o di completarla. In principio, allorquando l'autorità ammette interamente o in parte il ricorso, essa statuisce sul medesimo affare (decisione di natura riformatoria; art. 61 cpv. 1 PA ab initio). Eccezionalmente, sussiste anche la possibilità di rinviare la causa all'autorità inferiore con istruzioni imperative, affinché renda una nuova decisione (decisione di natura cassatoria; art. 61 cpv. 1 PA in fine). Siffatto rinvio si giustifica segnatamente nel caso in cui altri elementi relativi alla fattispecie devono essere constatati e che la procedura di amministrazione delle prove risulta essere troppo gravosa (cfr. [tra le tante] sentenza del

TAF A-3558/2013 del 18 novembre 2014 consid. 2.3 con rinvii). In una simile evenienza si intende salvaguardare il principio della doppia istanza di giudizio, poiché il ricorrente potrà nuovamente contestare questi punti, i quali, per definizione, saranno nuovi, ciò che sarebbe escluso se lo scrivente Tribunale statuirebbe (cfr. GAAC 68.156 consid. 3bb con rinvii). Anche se il Tribunale è competente per procedere a ulteriori atti istruttori volti ad acclarare la fattispecie, è preferibile infine che sia l'autorità inferiore, peraltro la più prossima in materia, a pronunciarsi sulla causa. Il rinvio è invece indispensabile allorquando appare che la fattispecie determinante è stata manifestamente constatata in maniera inesatta o incompleta e che conseguentemente, ciò configura una grave violazione dell'art. 49 lett. b PA. In simili casi, una decisione di natura riformatoria emanata dal Tribunale non entra più in linea di conto (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3558/2013 del 18 novembre 2014 consid. 2.3 con rinvii; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 2.191, n. 3.197 segg.).

### **E. 3**

In concreto, litigiosa è unicamente la domanda di rimborso dell'imposta preventiva dell'importo di 35'000 franchi respinta dall'AFC e postulata dalla società ricorrente in rapporto alla distribuzione di dividendo di 100'000 franchi decisa dall'assemblea generale degli azionisti in data 25 luglio 2011, con scadenza al 24 agosto 2011, poi revocata retroattivamente dall'assemblea straordinaria degli azionisti in data 22 dicembre 2011. Ciò sancito, prima di pronunciarsi al riguardo (cfr. consid. 3.6 del presente giudizio), qui di seguito verranno dapprima richiamati i principi applicabili alla presente fattispecie in rapporto alle prestazioni valutabili in denaro sotto forma di dividendo e alla nascita della relativa imposta preventiva (cfr. consid. 3.1 - 3.4 del presente giudizio), nonché in rapporto alla loro annullabilità in presenza di una deliberazione dell'assemblea generale nulla o annullabile (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio), rispettivamente di storni o rettifiche contabili (consid. 3.4.3 del presente giudizio).

#### **E. 3.1**

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] sentenze del TAF A-5508/2015 del 10 maggio 2017 consid. 3.1.1; A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.1.2 con rinvii).

#### **E. 3.2.1**

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] sentenze del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.6 con rinvii; A-570/2014 del 19 settembre 2014 consid. 4.3).

### **E. 3.2.2**

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. sentenze del TAF A-570/2014 del 19 settembre 2014 consid. 4.4 con rinvii; A-5056/2012 del 16 luglio 2013 consid. 2.4; 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; W. 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. 3.2.3**

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. 1 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; sentenze del TAF A-570/2014 del 19 settembre 2014 consid. 4.4.1; A-5056/2012 del 16 luglio 2013 consid. 2.4.1; 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 sempre determinato (cfr. sentenze del TAF A-570/2014 del 19 settembre 2014 consid. 4.4.2 con rinvii; A-5056/2012 del 16 luglio 2013 consid. 2.4.3).

### **E. 3.3**

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] sentenze del TAF A-5508/2015 del 10 maggio 2017 consid. 3.3; A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.3 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. Se l'AFC ritiene che sussista una prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev, il contribuente può da parte sua contestare il proprio assoggettamento all'imposta preventiva adducendo la controprova atta a dimostrare il contrario (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5508/2015 del 10 maggio 2017 consid. 3.4; A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.4 con rinvii).

#### **E. 3.4.1**

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. 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 sentenze del TAF A-5508/2015 del 10 maggio 2017 consid. 3.5.2; A-570/2014 del 19 settembre 2014 consid. 4.6 con rinvii; A-4934/2013 del 4 settembre 2014 consid. 2.6 con rinvii; Beusch, VStG-Kommentar, n. 10 ad art. 12 LIP con rinvii).

#### **E. 3.4.2**

In presenza di negozi giuridici nulli o annullabili ai sensi del diritto civile, tale principio va tuttavia qui relativizzato.

##### **E. 3.4.2.1**

Secondo la giurisprudenza, un negozio giuridico nullo o annullabile ai sensi del diritto civile, che per natura sarebbe di principio fiscalmente imponibile, non dà 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 (cfr. sentenza del TAF A-570/2014 del 19

settembre 2014 consid. 4.5; decisione della CRC del 3 ottobre 2003, in: GAAC 68.59 consid. 3b; Beusch, VStG-Kommentar, n. 13 ad art. 12 LIP con rinvii; Pfund, op. cit., n. 1.14 ad art. 12 LIP). 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. Beusch, VStG-Kommentar, n. 12 ad art. 12 LIP; Pfund, op. cit., n. 1.14 ad art. 12 LIP).

#### **E. 3.4.2.2**

In rapporto alla buona fede, a difetto di norme di diritto pubblico, è l'art. 3 CC ad essere determinante (cfr. sentenza del TAF A-570/2014 del 19 settembre 2014 consid. 4.5 con rinvii). Giusta l'art. 3 cpv. 1 CC, quando la legge fa dipendere un effetto giuridico dalla buona fede di una persona, la buona fede si presume. Giusta l'art. 3 cpv. 2 CC, nessuno può invocare la propria buona fede quando questa sia incompatibile con l'attenzione che le circostanze permettevano di esigere da lui. Si reputa che gli azionisti abbiano agito in mala fede in applicazione dell'art. 3 cpv. 2 CC, allorquando agendo con l'attenzione che le circostanze permettevano di esigere di loro, quest'ultimi avrebbero potuto avere piena conoscenza dell'irregolarità della decisione da essi pronunciata (cfr. sentenza del TAF A-570/2014 del 19 settembre 2014 consid. 4.5 con rinvii).

#### **E. 3.4.2.3**

Perché l'imposta preventiva venga annullata, non è tuttavia sufficiente che i diretti interessati abbiano agito in buona fede e annullato retroattivamente un negozio giuridico. 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. Beusch, VStG-Kommentar, n. 15 ad art. 12 LIP; Pfund, op. cit., n. 1.15 ad art. 12 LIP).

#### **E. 3.4.2.4**

Nel caso specifico della società anonima, 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. Ciò è segnatamente il caso allorquando la decisione sull'impiego dell'utile e la sua distribuzione agli azionisti sotto forma di dividendo (cfr. art. 660 CO) viene 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. 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 altresì nulla, allorché quest'ultima non è suffragata dalla necessaria relazione di revisione dell'Ufficio di revisione ai sensi dell'art. 731 cpv. 1 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 ai sensi dell'art. 706a cpv. 1 CO (cfr. sentenza del TAF A-570/2014 del 19 settembre 2014 consid. 4.7; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4a ed. 2009, pag. 1526 n. 547).

### **E. 3.4.3**

In assenza di un negozio giuridico nullo o annullabile in virtù del diritto civile, un'imposta preventiva può ancora essere eccezionalmente annullata in virtù della prassi amministrativa denominata « Stornopraxis », qualora quest'ultima risulti applicabile.

#### **E. 3.4.3.1**

Secondo detta prassi, eventuali storni e rettifiche contabili (« Storni und Nachtragsbuchungen ») operate dal contribuente vengono riconosciuti in via eccezionale dall'AFC alle seguenti condizioni restrittive: (1) La prestazione imponibile viene contabilizzata prima di un qualsiasi controllo dell'AFC e la contabilizzazione di detta prestazione interviene in maniera corretta durante l'esercizio contabile in causa, perlomeno prima dell'approvazione del conto annuale da parte dell'assemblea generale e al più tardi un anno dopo la fine dell'esercizio contabile in causa. (2) Qualora invece il conto annuale sia già stato approvato dall'assemblea generale, la rettifica contabile è riconosciuta solamente se è stata effettuata prima di un qualsiasi controllo dell'AFC, purché la prestazione imponibile non sia stata effettuata in mala fede o, per giunta, in violazione delle norme sulla tenuta della contabilità commerciale (cfr. art. 957 segg. CO). Si considera che una prestazione imponibile è stata effettuata « in mala fede », qualora, ad esempio, si è manifestamente voluto procedere ad una « distribuzione dissimulata di utile » e che ci si trovi, perlomeno oggettivamente, in presenza di una sottrazione d'imposta. Ciò è segnatamente il caso allorché delle prestazioni non vengono contabilizzate oppure delle fatture fittizie vengono contabilizzate (cfr. sentenza del TF 2C\_115/2007 dell'11 febbraio 2008 consid. 6.1; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5508/2015 del 10 maggio 2017 consid. 3.5.2 con rinvii; Beusch, VStG-Kommentar, n. 17 ad art. 12 LIP con rinvii). In sostanza, una rettifica contabile non viene mai riconosciuta se la stessa interviene soltanto successivamente ad un controllo dell'AFC - ossia a causa di detto controllo - o se la prestazione imponibile in questione è stata fornita in mala fede o in contrasto con le norme sulla tenuta della contabilità (cfr. sentenza del TF 2C\_115/2007 dell'11 febbraio 2008 consid. 6.1; sentenze del TAF A-5508/2015 del 10 maggio 2017 consid. 3.5.2; A-2637/2016 del 7 aprile 2017 consid. 2.8; Beusch, VStG-Kommentar, n. 18 ad art. 12 LIP con rinvii).

#### **E. 3.4.3.2**

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 decisione 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 interviene prima della scadenza del credito d'imposta (cfr. art. 16 cpv. 1 lett. c LIP). In tale contesto, il Tribunale federale ha altresì precisato che la « Stornopraxis », sviluppata in rapporto alle prestazioni valutabili in denaro, non trova infatti 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. 3.2.3 del presente giudizio), giusta l'art. 698 cpv. 2 lett. d CO, la decisione 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 decisione presa dall'assemblea generale. Tuttavia, considerato il fatto che la decisione 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 decisione di distribuzione del dividendo. Un tale annullamento implica, inoltre, 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 con rinvio).

### **E. 3.5.1**

La Confederazione può riscuotere una tassa di bollo sui titoli, sulle quietanze di premi d'assicurazione e su altri documenti delle operazioni commerciali; ne sono eccettuati i documenti delle operazioni fondiari e ipotecarie (cfr. art. 132 cpv. 1 Cost.; art. 1 cpv. 1 della legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo [LTB, RS 641.10]). Stante l'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB soggiacciono alla tassa di bollo d'emissione - poiché equiparati alla costituzione di diritti di partecipazione giusta l'art. 5 cpv. 1 LTB - i versamenti suppletivi che i soci fanno alla società, senza una corrispondente controprestazione e senza aumento del capitale sociale iscritto nel registro di commercio o dell'ammontare versato sulle quote sociali della società cooperativa. La tassa d'emissione è dell'1% e va calcolata, quanto ai versamenti suppletivi, sul loro ammontare (cfr. art. 8 cpv. 1 lett. b LTB). Il credito fiscale in rapporto a dei versamenti suppletivi nasce all'atto del versamento (art. 7 cpv. 1 lett. e LTB) ed è esigibile 30 giorni dopo ch'esso è sorto (cfr. art. 11 lett. c LTB).

### **E. 3.5.2**

L'art. 5 cpv. 2 LTB completa la regola dell'art. 5 cpv. 1 LTB estendendo l'imposizione a tutti i versamenti suppletivi che i soci o gli azionisti fanno alla società che si possono spiegare soltanto con il rapporto di partecipazione tra il socio/azionista e la società. Non vengono, invece, tassati i versamenti fatti dai soci (o azionisti) che poggiano su un altro fondamento giuridico (ad es. mutui veri e propri) o su una controprestazione. Sono naturalmente tassabili i versamenti suppletivi fatti da persone vicine ai soci e delle quali si fa uso al solo scopo di eludere la tassa (cfr. Messaggio del 25 ottobre 1972 concernente una nuova legge federale sulle tasse di bollo, FF 1972 II 1068, 1081 [di seguito: Messaggio LTB]; Eckert/Piguet, in: Commentaire droits de timbre, n. 26 ad art. 5 LTB;

Stockar/Fagetti/Fontana, *Le tasse di bollo e l'imposta preventiva*, 2aed. 1995, n. 3.12). Per versamento, va inteso ogni tipo di vantaggio concesso alla società, spiegabile soltanto con il rapporto di partecipazione tra il socio/azionista e la società. Orbene, la qualificazione di versamento suppletivo non presuppone l'esistenza di un abuso: è sufficiente che il vantaggio concesso alla società fosse riconoscibile (cfr. sentenza del TAF A-1449/2015 del 2 novembre 2015 consid. 4.1.1; Eckert/Piguet, op. cit., n. 27 e 28 ad art. 5 LTB con rinvii; Messaggio LTB, FF 1972 II 1068, 1080 seg.).

### **E. 3.5.3**

A differenza della nozione di versamento, quella di socio necessita di un'interpretazione formale. Un versamento suppletivo non può che essere effettuato dal titolare giuridico di diritti di partecipazione della società e non - su riserva dei casi d'abuso - da persone vicine ad essa (cfr. sentenza del TAF A-1449/2015 del 2 novembre 2015 consid. 4.1.2; Eckert/Piguet, op. cit., n. 30 ad art. 5 LTB con rinvii; Messaggio LTB, FF 1972 II 1068, 1080 seg.).

### **E. 3.5.4**

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 LTB (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; sentenze del TAF A-1449/2015 del 2 novembre 2015 consid. 4.1.3; A-4188/2009 del 1° settembre 2011 consid. 3.2 con rinvii; Eckert/Piguet, op. cit., n. 37 ad art. 5 LTB con rinvii; Stockar/Fagetti/Fontana, op. cit., n. 3.19; Duss/Von Ah/Sieber, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, n. 58 segg. ad art. 5 LTB).

### **E. 3.6.1**

In concreto, come giustamente rilevato l'autorità inferiore nella decisione impugnata ed incontestato dalla stessa società ricorrente, dal formulario 103 del 10 agosto 2011 agli atti risulta chiaramente che l'assemblea generale degli azionisti ha deliberato un dividendo di 100'000 franchi in data 25 luglio 2011 e fissato la scadenza al 24 agosto 2011 (cfr. atto n. 10 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]). In data 5 settembre 2011, la ricorrente ha poi provveduto al versamento della relativa imposta preventiva di 35'000 franchi. In virtù della legge, il credito d'imposta preventiva risulta pertanto a priori essere sorto in data 24 agosto 2011, per stessa volontà della società ricorrente (cfr. consid. 3.2.2 e 3.2.3 del presente giudizio). Detto dividendo non risulta essere stato versato agli azionisti. In data 22 dicembre 2011, l'assemblea straordinaria degli azionisti della società ricorrente ha poi deliberato l'annullamento del predetto dividendo (cfr. atto n. 9 dell'inc. AFC; doc. F prodotto dalla ricorrente) e postulato il rimborso della corrispettiva imposta preventiva con scritto 21 novembre 2011 (cfr. doc. G prodotto dalla ricorrente). In tali circostanze, si tratta dunque di stabilire se l'annullamento del dividendo comporta l'annullamento della relativa imposta preventiva. Per rispondere a detto quesito, determinante è la questione a sapere se l'annullamento è riconducibile ad (a) una deliberazione nulla o annullabile dell'assemblea generale ai sensi del diritto civile (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio) oppure (b) ad una semplice rettifica contabile in rapporto alla rinuncia al dividendo da parte degli azionisti (cfr. consid. 3.4.3 del presente giudizio). A tal fine, va qui esaminata la motivazione alla base della domanda di restituzione dell'imposta preventiva addotta dalla ricorrente dinanzi all'autorità inferiore (cfr. consid. 3.6.2 che segue) e dinanzi allo scrivente Tribunale (cfr.

consid. 3.6.3 che segue).

#### **E. 3.6.2.1**

Dinanzi all'autorità inferiore, la società ricorrente ha a più riprese giustificato l'annullamento del dividendo di 100'000 franchi adducendo che l'assemblea generale degli azionisti del 25 luglio 2011 avrebbe deliberato detto dividendo sulla base di una versione del conto annuale 2010 costellata di una serie di errori ed omissioni, non note a quel momento, nonché del rapporto di revisione limitata dell'allora ufficio di revisione, D.\_\_\_\_\_, con sede a Z.\_\_\_\_\_, del 14 giugno 2011 (cfr. doc. E prodotto dalla ricorrente) dal quale sarebbe risultato un utile di bilancio pari a 109'171 franchi al 31 dicembre 2010, permettente pertanto l'attribuzione a riserva legale di 8'268 franchi e la distribuzione di un dividendo di 100'000 franchi. Di fatto, sarebbe soltanto nel mese di ottobre 2011 - ossia quando si sarebbero manifestate difficoltà di liquidità e ritardi nei pagamenti ai creditori - che la società si sarebbe poi accorta dell'inesattezza della sua contabilità. In tale occasione, essa avrebbero riscontrato delle gravi lacune e negligenza nell'operato dell'allora suo responsabile finanziario, il signor E.\_\_\_\_\_, membro del consiglio d'amministrazione. Di fatto, egli avrebbe ulteriormente aggravato la situazione finanziaria della società con una gestione contabile lacunosa e costellata di errori, nonché tramite malversazioni di complessivi 40'000 franchi tramite versamenti addebitati a conti della società. In tali circostanze, la ricorrente ha licenziato immediatamente il suo responsabile finanziario. Nel contempo, l'assemblea straordinaria degli azionisti del 22 dicembre 2011 ha provveduto alla sostituzione dell'ufficio di revisione, nominando al suo posto la fiduciaria C.\_\_\_\_\_, con sede ad Y.\_\_\_\_\_. In tale occasione, gli azionisti hanno altresì provveduto all'annullamento immediato della precedente deliberazione dell'assemblea generale del 25 luglio 2011 e del relativo dividendo di 100'000 franchi (cfr. doc. F prodotto dalla ricorrente). Tale decisione è stata confermata dall'assemblea generale degli azionisti del 23 aprile 2012 (cfr. doc. M prodotto dalla ricorrente). È dunque sulla base della versione rettificata del conto annuale 2010, che la ricorrente ha postulato la restituzione dell'imposta preventiva (cfr. doc. G prodotto dalla ricorrente; reclamo del 2 settembre 2014, pag. 2 segg.).

#### **E. 3.6.2.2**

Da quanto precede, risulta chiaramente che dinanzi all'AFC la società ricorrente ha sollevato l'inesattezza della sua contabilità per giustificare l'annullamento del dividendo, ponendo l'accento sulle rettifiche da lei apportate alla sua contabilità, senza tuttavia mettere espressamente in dubbio la validità della deliberazione dell'assemblea generale del 25 luglio 2011. Così facendo, essa non ha fatto che invocare l'annullamento della prestazione valutabile in denaro nella forma di un dividendo sulla base della « Stornopraxis ». Senonché, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore, in presenza di una valida deliberazione sulla distribuzione del dividendo dell'assemblea generale, la « Stornopraxis » non trova applicazione in caso di rinuncia al dividendo da parte degli azionisti (cfr. consid. 3.4.3.2 del presente giudizio). Come visto, secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, le rettifiche apportate ai bilanci e ai conti economici, così come la decisione dell'assemblea straordinaria di annullare detto dividendo, non hanno alcun effetto retroattivo, bensì unicamente ex nunc (cfr. consid. 3.4.3.2 del presente giudizio). Di conseguenza, la domanda di restituzione dell'imposta preventiva andrebbe qui respinta. In presenza di un abbandono di credito, andrebbe altresì confermata pure la tassa di bollo d'emissione di 650 franchi posta a carico della ricorrente (cfr. consid. 3.5.4 del presente

giudizio).

#### **E. 3.6.3.1**

Dinanzi allo scrivente Tribunale, facendo riferimento a quanto già sollevato dinanzi all'autorità inferiore, la società ricorrente ha poi dichiarato che poiché la distribuzione di dividendo di 100'000 franchi deliberata il 25 luglio 2011 era fondata su di un conto annuale errato che, benché verificato dall'ufficio di revisione, non rispecchiava la reale situazione patrimoniale della società, la stessa andava considerata nulla o comunque annullabile con effetto ex tunc (cfr. ricorso 10 dicembre 2015, pag. 4). In tale contesto, essa ha sottolineato che gli azionisti avrebbero sempre agito in buona fede, gli stessi - in presenza del rapporto di revisione dell'ufficio di revisione - non potendo essere assolutamente al corrente delle irregolarità nella contabilità cagionate dal responsabile finanziario e dunque dell'inesistenza di utile risultante dal bilancio (cfr. ricorso 10 dicembre 2015, pag. 8 segg.).

#### **E. 3.6.3.2**

Al riguardo, il Tribunale non può che constatare come da un esame degli atti dell'incarto non risulti che la società ricorrente abbia mai formalmente sollevato la nullità della deliberazione dell'assemblea generale del 25 luglio 2011 dinanzi alle competenti autorità civili e neppure dinanzi all'autorità inferiore. Di fatto, la ricorrente si è infatti limitata ad annullare lei stessa detta deliberazione in occasione dell'assemblea straordinaria del 22 dicembre 2011 (cfr. doc. F prodotto dalla ricorrente), formalizzando l'annullamento in occasione dell'assemblea generale degli azionisti del 23 aprile 2012 (cfr. doc. M prodotto dalla ricorrente). È solo dinanzi allo scrivente Tribunale che la stessa parla espressamente di nullità. Così facendo, la ricorrente ha di fatto modificato la propria motivazione dinanzi allo scrivente Tribunale, adducendo nuove censure giuridiche a sostegno della sua tesi. Orbene, vista la loro natura, dette censure avrebbero potuto essere sollevate espressamente dalla ricorrente già dinanzi all'autorità inferiore nel rispetto del suo dovere di collaborazione (cfr. consid. 2.1 e 3.3 del presente giudizio), evitando pertanto - qualora la nullità si fosse avverata fondata - la presente procedura di ricorso. In tale contesto, si pone la questione a sapere se dette censure debbano comunque essere esaminate dallo scrivente Tribunale oppure deferite all'autorità inferiore, mediante rinvio degli atti. In ogni caso, il loro esame presuppone che le stesse appaiano perlomeno verosimili.

#### **E. 3.6.3.3**

A tal proposito, il Tribunale constata che detta nuova censura non risulta a priori irricevibile, nella misura in cui la deliberazione dell'assemblea generale del 25 luglio 2011 è stata effettivamente annullata dalla società ricorrente durante l'assemblea straordinaria del 22 dicembre 2011 e nulla agli atti lascia a prima vista pensare che gli azionisti avrebbero agito in mala fede (cfr. consid. 3.4.2.1 del presente giudizio). Benché detta censura sia stata sollevata dinanzi all'autorità inferiore soltanto in maniera implicita, occorrerebbe dunque qui accertare se di fatto la deliberazione dell'assemblea generale del 25 luglio 2011 possa essere effettivamente considerata nulla ai sensi dell'art. 706b CO e quindi comportare la nullità del dividendo di 100'000 franchi e della relativa imposta preventiva di 35'000 franchi (cfr. consid. 3.4.2.4 del presente giudizio), la nullità potendo essere sollevata in ogni tempo. Tale non è ovviamente il caso per l'annullabilità ai sensi dell'art. 706 CO, la stessa dovendo essere sollevata entro 2 mesi dalla data dell'assemblea generale ex art. 706a CO mediante azione dinanzi alla competente autorità civile (cfr. consid. 3.4.2.4 del presente giudizio). Nulla agli atti lascia infatti pensare che detta deliberazione sia stata formalmente constata

dinanzi alle competenti autorità, tant'è che la stessa ricorrente neppure lo sostiene. In assenza di un giudizio civile cresciuto in giudicato della competente autorità civile constatante la nullità della deliberazione dell'assemblea generale, detta questione preliminare risulta però di rilievo dell'AFC competente circa la questione principale relativa alla domanda di restituzione dell'imposta preventiva (cfr. consid. 3.4.2.3 del presente giudizio). In tali circostanze, non spetta dunque allo scrivente Tribunale pronunciarsi al riguardo in questa sede. Al contrario, al fine di preservare il doppio grado di giurisdizione analogamente a quanto accade in caso di violazione del diritto di essere sentito, appare qui opportuno rinviare eccezionalmente la presente causa all'autorità inferiore in applicazione dell'art. 61 cpv. 1 PA (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio), affinché la stessa esamini la sussistenza o meno di una deliberazione dell'assemblea generale nulla. Come visto, se tale censura dovesse avverarsi fondata, non sussisterebbe infatti alcun dividendo, ciò che giustificherebbe la restituzione dell'imposta preventiva alla società ricorrente (cfr. consid. 3.4.2.1 del presente giudizio). Non potrebbe neppure essere ritenuta la sussistenza della rinuncia ad un dividendo e dunque di un abbandono di credito, ciò che giustificherebbe pertanto pure l'annullamento della relativa tassa di bollo d'emissione (cfr. consid. 3.5.4 del presente giudizio).

#### **E. 3.6.4**

Nella misura in cui la causa va rinviata all'autorità inferiore per nuovo giudizio ai sensi del consid. 3.6.3.3 del presente giudizio, la decisione su reclamo del 9 novembre 2015 va qui annullata con conseguente accoglimento - per quanto ricevibile (cfr. consid. 1.3 del presente giudizio) - del ricorso 10 dicembre 2015 della società ricorrente.

#### **E. 4**

Di regola, le spese di procedura vanno addossate alla parte soccombente (cfr. art. 63 cpv. 1 PA; 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]). In via eccezionale, le spese di procedura possono essere addossate alla parte vincente che le abbia cagionate violando le regole di procedura (cfr. art. 63 cpv. 3 PA). Tale è segnatamente il caso, allorché la parte ricorrente ha violato il suo dovere di collaborazione comportando una procedura di ricorso dinanzi al Tribunale statuente che avrebbe potuto essere evitata, se la stessa avesse sollevato tempestivamente le censure e le prove pertinenti già dinanzi all'autorità inferiore (cfr. DTAF 2012/21 consid. 8.1; sentenze del TAF A-6822/2016 del 6 luglio 2017 consid. 6.1; A-4417/2007 del 10 marzo 2010 consid. 5.1; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 4.52). Poiché nel caso in disamina, l'accoglimento del ricorso - per quanto ricevibile (cfr. consid. 1.3 del presente giudizio) - e il rinvio della causa all'autorità inferiore in applicazione dell'art. 61 cpv. 1 PA è imputabile alla società ricorrente, ci si trova nella costellazione dell'art. 63 cpv. 3 PA. In tale evenienza, di principio si giustificherebbe di porre a suo carico le spese di procedura. Tuttavia, nella misura in cui l'autorità inferiore, prestando maggiore attenzione, avrebbe potuto notare ed esaminare le censure sollevate dalla ricorrente in maniera implicita dinanzi ad essa, nel caso concreto si giustifica di prescindere in via del tutto eccezionale alla riscossione delle spese di procedura (cfr. art. 6 lett. b TS-TAF). In tali circostanze, alla crescita in giudicato del presente giudizio l'anticipo spese di 3'200 franchi versato a suo tempo dalla società ricorrente le verrà restituito, previa sua indicazione delle coordinate bancarie e postali sulle quali effettuare il versamento. Visto quanto precede, non vi è altresì motivo di assegnare indennità di ripetibili alla ricorrente (cfr. art. 64 cpv. 1 PA; DTAF 2012/21 consid. 8.2). (il

dispositivo è indicato alla pagina seguente)

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