

GR_GERICHTE A 2021 17 vom 8. August 2022

GR Gerichte, 2022-08-08, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2021_17

FR: GR_GERICHTE A 2021 17 du 8 août 2022

IT: GR_GERICHTE A 2021 17 del 8 agosto 2022

Regeste

imposta cantonale, comunale e federale diretta (ricupero d'imposta) | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 1

I requisiti processuali sulla competenza del Tribunale amministrativo (art. 139 cpv. 1 della Legge sulle imposte per il Cantone dei Grigioni [LIG; CSC

- 5 - 720.000]), la legittimazione del ricorrente (art. 50 della Legge sulla giustizia amministrativa [LGA; 370.100]) nonché la forma (art. 139 cpv. 2 LIG) e tempestività (art. 139 cpv. 1 LIG) del ricorso sono adempiti, per cui si entra nel merito dello stesso.

E. 2

Controverso è se l'ammortamento di CHF 530'698 di un prestito attivo della società D._____ nel periodo fiscale 2014 va ritenuto una prestazione valutabile in denaro in favore del ricorrente e se di conseguenza può essere tassato quale reddito del ricorrente attraverso il recupero d'imposta (art. 151 segg. LIFD e 145 segg. LIG). 3.1.1. Giusta l'art. 20 cpv. 1 lett. c della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) sono imponibili quali redditi da sostanza mobiliare i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure le prestazioni valutabili in denaro provenienti da partecipazioni di qualsiasi genere. Tra le prestazioni imponibili valutabili in denaro rientrano anche le cosiddette "distribuzioni dissimulate di utili" menzionate all'art. 58 cpv. 1 lett. b LIFD. Una distribuzione dissimulata di utili è data quando: (a) una società esegue una prestazione senza ottenere una controprestazione corrispondente; (b) questa prestazione è accordata ad un azionista o a una persona comunque vicina, mentre non sarebbe stata concessa alle medesime condizioni a un qualunque terzo; (c) il carattere particolarmente vantaggioso della prestazione in discussione è riconoscibile per gli organi societari (DTF 143 IV 228 consid. 4.1, 140 II 88 consid. 4.1, 131 II 593 consid. 5.1; STF 2C_9/2017 consid. 4.1). Tra le distribuzioni dissimulate di utili vanno annoverate anche le rinunce a determinati proventi in favore dell'azionista o della persona vicina, con una corrispondente riduzione presso la società dell'utile esposto nel conto economico. Questa forma di prestazione valutabile in denaro sussiste quando la società non rivendica diritti su introiti di sua competenza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista o dalla persona a lui

- 6 - vicina, rispettivamente quando essi non forniscono la controprestazione che la società esigerebbe da un terzo (STF 2C_984/2019 consid. 6.1 con rinvio a 2C_9/2017 consid. 4.1). 3.1.2. Quale persona vicina all'azionista è considerata una persona fisica o giuridica che intrattiene delle relazioni economiche o personali (p. es. di parentela) con l'azionista, le quali secondo l'insieme delle circostanze appaiono come il vero motivo della prestazione soggetta a tassazione (cfr. DTF 138 II 545 consid. 3.4, 138 II 57 consid. 2.2 seg.). 3.2. I fatti

che determinano o aumentano il carico fiscale vanno adottati e provati dal fisco, quelli che lo riducono o lo sopprimono vanno invece adottati e provati dal contribuente. Confrontato a fattispecie relative a prestazioni valutabili in denaro, il fisco deve in particolare apportare la prova che la società ha accordato a un'azionista o a una persona vicina una prestazione senza ottenere una controprestazione adeguata; se le prove addotte dall'autorità costituiscono degli indizi sufficienti in merito all'esistenza di una simile sproporzione spetta al contribuente dimostrare il contrario (DTF 138 II 57 consid. 7.1, 133 II 153 consid. 4.3; STF 2C_984/2019 consid. 6.2). Per prassi, la prova diretta che il beneficiario della prestazione è un azionista o un terzo vicino alla società contribuente non è necessaria, essendo infatti sufficiente che non sia possibile spiegare in alcun altro modo lo svolgimento dell'insolita operazione (STF 2C_9/2017 consid. 4.1 con riferimento a 2C_16/2015 consid. 2.5.3 e richiami). 3.3.1. Giusta l'art. 126 LIFD il contribuente deve fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta (cpv. 1). Deve segnatamente fornire, a domanda dell'autorità di tassazione, informazioni orali e scritte e presentare libri contabili, giustificativi e altri attestati, come

- 7 - anche documenti concernenti le relazioni d'affari (cpv. 2; cfr. anche art. 128 LIG).

3.3.2. In caso di fattispecie internazionali sussiste un obbligo di collaborazione qualificato. Così, ad es. per pagamenti all'estero non basta nominare il destinatario del pagamento ma occorre esporre tutte le circostanze del caso, siccome i rapporti di un beneficiario estero sfuggono al controllo delle autorità fiscali domestiche (cfr. DTF 144 II 427 consid. 2.3.2 con riferimento a STF 2C_16/2015 consid. 2.5.2; STF 2C_942/2017 cond. 3.3; ZWEIFEL/HUNZIKER in: Zweifel/Beusch [ed.], DBG-Kommentar, 2016, art. 126 n. 3d con riferimento a 2C_797/2012 consid. 2.2.2.; LOCHER, Kommentar DBG, 2015, art. 126 n. 22). 3.3.3. Oltre che dal principio di proporzionalità, in special modo dall'esigibilità nel singolo caso, l'obbligo di collaborare è limitato dal segreto professionale, p. es. di avvocati e notai, come esplicitamente sancito dalla legge riguardo all'obbligo dei terzi di rilasciare attestazioni (art. 127 cpv. 2 secondo periodo LIFD e art. 129 cpv. 2 secondo periodo LIG; cfr. anche RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, 2016, Handkommentar DBG, art. 126 n. 38 segg. e art. 127 n. 28 segg.; ZWEIFEL/HUNZIKER, op. cit., art. 127 n. 36 segg.). 3.4.1. Il ricorrente sostiene che non sarebbe tenuto a fornire indicazioni e documenti relativi alla F._____ poiché, primo, non ne avrebbe il diritto, e secondo, ciò non sarebbe esigibile soprattutto perché trattasi di una fattispecie verificatasi all'estero molti anni fa. In più, egli in questo caso non starebbe cercando di ottenere qualcosa in suo favore (non farebbe valere una deduzione) per cui la prestazione valutabile in denaro che la convenuta intende computare andrebbe dimostrata da quest'ultima.

- 8 - 3.4.2. Come notato dal ricorrente, a livello della persona fisica il computo in discussione è un fatto determinante risp. aumentante il carico fiscale, per cui l'onere della prova in linea di principio spetta alla convenuta. D'altra parte, in primo luogo non è richiesta una prova diretta e, in secondo luogo, è richiesto un elevato obbligo di collaborazione da parte del ricorrente in quanto si è in presenza di una fattispecie internazionale.

Contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, non si intravede motivo per limitare la relativa prassi sull'obbligo di collaborazione elevato alle deduzioni e quindi a fattispecie (internazionali) in cui il ricorrente intende comprovare qualcosa in suo vantaggio. Detto obbligo elevato sussiste dunque anche in relazione a fatti adottati e da provare da parte del fisco, quale l'ammortamento qui in discussione che si sospetta essere una prestazione valutabile in denaro.

E. 5

La convenuta è sostanzialmente dell'opinione che l'ammortamento definitivo della pretesa dalla vendita delle azioni della H._____ (contabilizzata negli attivi quale "prestito attivo") nei confronti della F._____ sia in realtà una prestazione valutabile in denaro nei confronti del ricorrente. La distribuzione dissimulata di utili, computata dalla convenuta nella tassazione a livello della società (decisione di tassazione definitiva del 21 gennaio 2020 [doc. 1 convenuta]), è intravista nell'ammortamento definitivo del relativo prestito e nella rispettiva registrazione nel conto economico di costi straordinari a discapito dell'utile della società per fine anno 2014. Il ricorrente sostiene invece che l'ammortamento del prestito sarebbe avvenuto per il fatto che dopo così tanto tempo da parte della F._____, alla quale egli non sarebbe relazionato, non c'era più da aspettarsi un pagamento del prestito, anche perché sarebbe già subentrata la prescrizione di 10 anni. L'ammortamento sarebbe dunque stato giustificato dall'uso commerciale e dal punto di vista del diritto commerciale sarebbe stato necessario da molto tempo.

- 9 -

E. 5.1

Stando al contratto di compra-vendita del 2 settembre 1997 (doc. 2 convenuta), la B._____ avrebbe trattenuto le azioni della H._____ fino al pagamento da parte della F._____. Stando alla dichiarazione di M._____ riportata nella replica, la F._____ non ha mai onorato l'acquisto e i certificati azionari non sono stati consegnati alla F._____ (v. replica del 29 maggio 2021 pag. 4 seg.). La B._____ al più tardi nel 2003 (cfr. doc. 9 convenuta/6 ricorrente) ha comunque registrato la pretesa derivante dal contratto di compra-vendita delle azioni della H._____ con la F._____ (debitrice) pari a CHF 700'000.00 nel conto "prestiti attivi" (cfr. estratto conto prestiti attivi 2003-2012 [doc. 9 convenuta]). Pertanto, all'accensione del relativo "prestito attivo" derivante dalla pretesa dalla vendita delle azioni H._____ negli attivi doveva essere evidentemente contrapposta la registrazione della relativa diminuzione nel rispettivo conto attivo delle partecipazioni/titoli. Per inciso, dai bilanci agli atti (anni 2005-2008 e 2013- 2014 [doc. 7-8 ricorrente e doc. 3 convenuta]) risulta che almeno fino al 2008 vi erano delle partecipazioni nella sostanza attiva della B._____ per un totale di CHF 959'800.00. Nel 2007 la B._____ aveva creato degli accantonamenti per il valore delle partecipazioni. Al più tardi dal 2013, dalla modifica della ragione sociale in D._____, non figurava più nessuna partecipazione. Irrilevante è che i certificati azionari, stando al ricorrente, non sarebbero stati fisicamente consegnati alla F._____. Dal momento che è stata attivata la pretesa di CHF 700'000.00 dalla vendita delle azioni H._____ (nel conto "prestiti attivi"), nel bilancio non poteva ovviamente più figurare lo stesso attivo nel conto titoli/partecipazioni. Va dunque verificato se con l'ammortamento definitivo nel 2014 del saldo del prestito verso la F._____ sia avvenuta una prestazione valutabile in denaro in favore del ricorrente, e ciò a prescindere dalla specifica fattispecie costituente una prestazione valutabile in denaro, che sia essa un trasferimento gratuito di un bene attivo (azioni H._____) o una concessione di un prestito (in parte)

- 10 - non recuperato (cfr. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN in: Zweifel/Beusch [ed.], DBG-Kommentar, 2016, art. 58 n. 296 segg. e 304, 309 segg.).

E. 5.2

Come accennato sopra, la pretesa nei confronti della F._____ è stata iscritta nel conto "prestiti attivi". In tale conto tra il 2004 e il 2014 sono stati registrati diversi prelievi

risp. erogazioni di prestito (alla voce "dare") e accrediti risp. versamenti (alla voce "avere"), in parte registrati come effettuati da parte del ricorrente o dalla moglie (2014) e per il resto molto verosimilmente riconducibili al ricorrente (v. p. es. l'iscrizione "versamento soci" quando il ricorrente era l'unico socio [cfr. doc. 6 ricorrente e doc. 9 convenuta]). Come osservato dalla convenuta, va quindi ritenuto che il "prestito" alla F._____ è stato usato dal ricorrente risp. da persone a lui vicine come conto corrente (annotando le rispettive variazioni antitetiche nel conto "prestiti attivi"). Il ricorrente fa valere che i versamenti sono stati effettuati in diminuzione dei precedenti prelevamenti, pressoché annullandosi a vicenda, e che nulla hanno a che vedere con l'importo di CHF 700'000.00 (v. dichiarazione di M._____ [replica. pag. 4]). Tuttavia, nel 2007 nel conto "prestiti attivi" è stata registrata una compensazione con prestiti passivi di CHF 293'174.40. Il ricorrente non è più in grado di ricostruire questa scrittura contabile e di indicarne il creditore. La convenuta ritiene che con alta probabilità questo importo sia riconducibile al ricorrente. In effetti, non si intravede motivo perché un altro creditore avrebbe dovuto acconsentire alla compensazione di un suo credito verso la D._____ con prestiti attivi (risp. un credito) della D._____ (attraverso la cessione di una parte della pretesa concernente la compra-vendita delle azioni H._____). Infine, dall'estratto conto "prestiti attivi" (doc. 3 pag. 4 convenuta) risulta che alla moglie del ricorrente sono stati prestati CHF 18'000.00, che in seguito all'ammortamento del saldo del conto "prestiti attivi" per fine anno 2014 non sono dunque stati ripagati. Di conseguenza, perlomeno per l'importo di CHF 18'000.00 è dimostrato che vi è stata una

- 11 - prestazione valutabile in denaro nei confronti di una persona vicina al ricorrente.

5.3.1. Come segnalato dalla convenuta, la famiglia del ricorrente deteneva i propri marchi nella società N._____ limited, con sede a G._____. Questi sono poi stati trasferiti alla J._____ SA nel 2013 (cfr. doc. 10 e 12 convenuta). La J._____ SA è riconducibile alla famiglia del ricorrente (v. sotto consid. 5.4). Nel 2013 il ricorrente ha ceduto alla J._____ SA un credito verso la N._____ limited derivante dall'utile di liquidazione della O._____ SA (cfr. doc. 11 convenuta). Nel 2015 il ricorrente ha venduto alla J._____ SA la D._____ (doc. 13 convenuta). Oltre a ciò, la B._____ risp. in seguito D._____ ha avuto sede dal 1985 al 2013 presso l'avv. L._____. Questi era rappresentante della F._____, con sede a G._____, in occasione della compra-vendita delle azioni H._____. Contrariamente a quanto sembra asserire il ricorrente, la convenuta non ha concluso che il ricorrente sia molto probabilmente il beneficiario economico della F._____ solo in base alla circostanza che il ricorrente aveva un credito nei confronti di una società P._____. È tuttavia senza dubbio rilevante il fatto accertato che il ricorrente abbia intrattenuto delle relazioni d'affari con un'altra società P._____ oltre alla F._____. 5.3.2. In sede di reclamo il ricorrente ha allegato una dichiarazione dell'avv. (e notaio) L._____, che aveva agito da rappresentante della F._____ in occasione della compra-vendita delle azioni H._____ nel 1997, in cui questi afferma di conoscere gli azionisti della F._____ ma di non poter dare i loro nominativi perché vincolato dal segreto professionale. Egli assicura però che né A._____ né membri della sua famiglia o persone a lui vicine sono azionisti, portatori dei titoli, persona avente diritto economico o persona vicina della F._____. Nel ricorso il ricorrente segnala che l'avv. L._____ non vuole più che si utilizzi questa sua dichiarazione, siccome avrebbe dei dubbi già solo sul fatto se, in considerazione del

- 12 - segreto professionale, poteva rilasciare una simile dichiarazione. Si rinuncia pertanto a prendere posizione in merito a questa dichiarazione, che in seguito a ritiro non è più ritenuta un mezzo di prova.

E. 5.4

Il ricorrente sostiene che il momento in cui è avvenuto l'ammortamento del prestito in oggetto per il 31 dicembre 2014, e in cui egli era ancora azionista unico della D._____, non sarebbe rilevante. Determinante sarebbe piuttosto la data d'approvazione del conto annuale 2014 della D._____ (la cui dichiarazione d'imposta sarebbe stata inoltrata soltanto l'8 marzo 2016). A quel punto egli non era più azionista e non avrebbe più avuto alcun influsso (diretto) sulla D._____. Alla prima occasione, la J._____ SA quale nuova azionista avrebbe disposto l'ammortamento in discussione, che sarebbe stato necessario da lungo tempo, e con ciò avrebbe ristabilito la situazione di legalità. Al riguardo si constata che nel 2014 e 2015 il ricorrente aveva dichiarato nella sua sostanza privata 20 azioni della J._____ SA nonché un credito di oltre mezzo milione di franchi nei confronti della stessa (cfr. doc. 15 convenuta). Con contratto del 31 marzo 2015 il ricorrente ha poi venduto tutte le azioni D._____ alla J._____ SA (cfr. doc. 13 ricorrente). La convenuta osserva inoltre a ragione che la J._____ SA è controllata da persone vicine al ricorrente. Infatti, questa è diretta dalla moglie del ricorrente. Nel 2014 e 2015 ella, allora non ancora sposata con il ricorrente, deteneva delle azioni della J._____ SA e aveva un prestito attivo nei suoi confronti (cfr. doc. 16 convenuta). Inoltre, secondo la dichiarazione fiscale 2016 anche la figlia del ricorrente era azionista della J._____ SA (cfr. doc. 17 convenuta). Determinante è in ogni caso che il ricorrente al 31 dicembre 2014 (data per la quale è stato registrato nel bilancio l'ammortamento del prestito in discussione) era azionista unico della D._____ e che, anche se è stata la J._____ SA risp. un membro della sua famiglia a disporre l'ammortamento, ciò non cambia che l'ammortamento del prestito abbia con alta probabilità arricchito il

- 13 - ricorrente quale azionista nella data per la quale è stata effettuata la rispettiva registrazione.

E. 5.5

La convenuta ha inoltre sottolineato che la D._____ non ha mai avviato una procedura d'incasso del prezzo di vendita delle azioni H._____ contro la F._____. Dal canto suo la F._____ non ha mai preteso il trasferimento delle azioni (va notato che in ogni caso la F._____ non aveva presumibilmente un interesse all'adempimento del contratto e quindi a effettuare i pagamenti rateali concordati, posto che le azioni H._____ apparentemente avevano perso valore). Il fatto che la D._____ non abbia intrapreso misure d'incasso rappresenta un forte indizio di rinuncia intenzionale al pagamento da parte della F._____ del prezzo di vendita delle azioni (risp. alla restituzione del prestito concesso alla F._____). Stando alla summenzionata dichiarazione di M._____, il ricorrente avrebbe rinunciato a perseguire la F._____ affinché onorasse il contratto perché a quei tempi egli sarebbe stato preso a difendere la propria persona (denuncia penale) e anche perché nel frattempo la H._____ avrebbe cominciato ad andare male. Nel 2001 il ricorrente si sarebbe ammalato per un tumore alla prostata, avrebbe lasciato la gestione delle aziende ai figli e non si sarebbe più interessato di niente (replica pag. 5). Pur ammettendo dunque che erano i figli a occuparsi della gestione della D._____, non è comunque comprensibile perché si sia rinunciato alla riscossione di una pretesa di una simile entità, se non per il fatto che la F._____ sia una persona giuridica vicina al ricorrente. Questo modo di agire non regge evidentemente il confronto con una prestazione fornita a terzi (cosiddetto "Drittvergleich" [v. ad es. STF 2C_882/2011 consid. 2.3]). Visto che non è ravvisabile l'intenzione della B._____ risp. D._____ di esigere la pretesa (risp. recuperare detto prestito), è inoltre ininfluenza che l'ammortamento definitivo sia avvenuto quando era presumibilmente già

subentrata la prescrizione di 10 anni (cfr. art. 127 CO), cosicché in questo

- 14 - senso poteva essere giustificato dal punto di vista dell'uso commerciale (cfr. art. 960 cpv. 3 CO). In base a un confronto terzi, la B._____ avrebbe piuttosto dovuto prendere le prime misure d'incasso per la prima delle tre rate di pagamento al più tardi entro 10 anni, prima della scadenza del termine di prescrizione per la prima rata a fine anno 2008. E pur anche ammettendo che i titoli azionari non sono stati fisicamente trasferiti alla F._____, come fatto valere dal ricorrente, allora la B._____ avrebbe dovuto risolvere il contratto di compra-vendita e riattivare nel bilancio le azioni H._____ rimuovendo la pretesa (risp. il "prestito attivo"). Ad ogni modo, le operazioni della B._____ risp. D._____ non reggono un confronto con terzi.

E. 5.6

Riguardo all'importo della prestazione valutabile in denaro pari a CHF 530'698.00 va notato che questo risulta dal saldo del conto "prestiti attivi" a fine anno 2014 (inclusi dunque tutti i movimenti sopra descritti e gli interessi maturati fino a quel punto). Inoltre, si noti che a fine anno 2014 è stata ammortizzata l'intera somma del prestito pari a CHF 700'000.00 e che è stato effettuato un risanamento per la differenza tra il saldo e la somma originale del prestito (CHF 700'000.00 ./ CHF 169'302.00 = CHF 530'698.00 [doc. 3 convenuta]). L'ammortamento di CHF 530'698.00 computato quale prestazione valutabile in denaro è dunque corretto.

E. 6

Riassumendo, sussistono sufficienti indizi che il ricorrente sia collegato alla società P._____ F._____ e che l'ammortamento del "prestito" verso la stessa sia dunque una prestazione valutabile in denaro avvenuta nei confronti di una persona (giuridica) vicina al ricorrente. In base a una comparazione con terzi, non è ravvisabile come una società possa trasferire (perlomeno a livello contabile) delle azioni in suo possesso, benché secondo contratto possa trattenerle fino a completo pagamento, e non intraprenda alcuna misura legale per ottenere il prezzo di compra- vendita (di un importante importo di CHF 700'000.00). Inoltre, è assodato

- 15 - che oltre alla F._____ vi sono società con sede all'estero, una nello specifico a G._____, riconducibili al ricorrente. Oltretutto, l'avvocato del ricorrente era il rappresentante della F._____ in occasione della compra- vendita delle azioni H._____. Sussiste pertanto un forte indizio che anche la F._____ sia una società vicina al ricorrente. Benché si tratti di fatti avvenuti diversi anni fa, il ricorrente non ha fornito tutte le informazioni rilevanti per il caso in questione, soprattutto in merito alla società P._____ debitrice del prestito ammortizzato e ai suoi azionisti. Fondandosi sugli indizi a disposizione per valutare l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro, la convenuta ha giustamente ritenuto che con l'ammortamento definitivo del prestito alla società P._____ sia stata (indirettamente) attribuita una prestazione valutabile in denaro al ricorrente. Ciò in linea con la tassazione già avvenuta a livello della società (distribuzione dissimulata di utili [art. 58 cpv. 1 lett. b LIFD]). Questa distribuzione dissimulata di utili è pertanto imponibile quale prestazioni valutabile in denaro a livello di reddito del ricorrente per il periodo fiscale 2014 attraverso il recupero d'imposta.

E. 7

Si noti infine che nella decisione su reclamo la convenuta ha giustamente rivisto la sua decisione di recupero d'imposta del 10 novembre 2020 (doc. 5 convenuta) concedendo l'imponibilità ridotta (al 60 % secondo il diritto allora in vigore [cfr. vart. 20 cpv. 1bis LIFD]) per il relativo ammortamento considerato una prestazione valutabile in denaro.

E. 8

Visto quanto sopra, il ricorso va respinto e la decisione impugnata confermata.

E. 9

Le spese procedurali fissate a CHF 3'000.00 oltre a spese di cancelleria sono poste a carico del ricorrente soccombente in causa (art. 73 cpv. 1 LGA). In base alla regola di cui all'art. 78 cpv. 2 LGA alla convenuta non sono assegnate ripetibili.

- 16 - III. Per questi motivi il Tribunale giudica: 1. Il ricorso è respinto. 2. Vengono prelevate le seguenti spese processuali: - una tassa di Stato di CHF 3'000.00 - e le spese di cancelleria di CHF 352.00 totale CHF 3'352.00 Tali spese sono poste a carico di A._____.
3. [Vie di diritto] 4. [Comunicazioni]

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