

## **TI\_GERICHTE 30.2019.20 vom 21. November 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-11-21, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_30.2019.20](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_30.2019.20)

FR: TI\_GERICHTE 30.2019.20 du 21 novembre 2019

IT: TI\_GERICHTE 30.2019.20 del 21 novembre 2019

### **Erwägungen**

#### **E. 5**

LAVS di principio i contributi sociali vengono prelevati sul reddito da attività dipendente o indipendente, ma non sul reddito da sostanza (DTF 141 V 634 consid. 2.1; DTF 122 V 178, consid. 3b, pag. 179 e seguenti). I dividendi, di norma, costituiscono redditi da sostanza esenti da prelievo di contributi sociali (cfr. DTF 141 V 634, consid. 2.1). Poiché sui dividendi non sono dovuti contributi sociali, per gli azionisti potrebbe essere vantaggioso versare dividendi elevati e salari bassi (DTF 141 V 634, consid. 2.1; sentenza 9C\_837/2014 dell'8 aprile 2015 pubblicata in SVR 2015 AHV Nr. 7 pag. 25 e sentenza 9C\_669/2011 del 25 ottobre 2012 pubblicata in SVR 2013 AHV Nr. 4 pag. 15).

Secondo la giurisprudenza non fanno parte del salario determinante i guadagni che vanno qualificati come mero reddito della sostanza. Per procedere con la corretta qualifica del reddito, occorre esaminarne la sua natura e la sua funzione. La denominazione economica o giuridica non è rilevante e va tutt'al più presa in considerazione quale indizio. In determinate condizioni anche redditi derivanti dall'utile di una società anonima possono essere considerati salario determinante ed essere soggetti a contribuzione; questo vale ad esempio, secondo l'art. 7 lett. h OAVS, per i tantièmes. Si tratta di prestazioni che si trovano in relazione con il rapporto di lavoro (DTF 145 V 50; consid. 3.2; DTF 141 V 634 consid. 2.2).

Giova comunque ribadire che, secondo la giurisprudenza, pur spettando in linea di principio alla cassa di compensazione decidere, in maniera indipendente, se un elemento del reddito debba essere considerato come salario determinante oppure come reddito della sostanza, l'amministrazione deve, per quanto possibile, conformarsi alla valutazione ritenuta in materia di imposta federale diretta. È per questo che il Tribunale federale ha stabilito, in via di principio, che le prestazioni, derivanti dall'utile netto di una persona giuridica, versate a salariati, titolari nel contempo di diritti di partecipazione alla società, fanno parte del salario determinante giusta l'art. 5 LAVS se trovano il proprio fondamento nel rapporto di lavoro esistente, mentre non rientrano in questo novero, bensì costituiscono una distribuzione dissimulata di utile esente dall'obbligo contributivo ai sensi dell'art. 5 cpv. 2 LAVS, se vengono dispensate agli stessi soci oppure a persone vicine, senza (adeguata) controprestazione e senza che la società, nelle medesime circostanze, concederebbe tali prestazioni a terzi estranei, non partecipanti all'azienda (cfr. DTF 145 V 50, consid. 3.3; DTF 141 V 634 consid. 2.5; DTF 134 V 297, consid. 2.1 con riferimento alla DTF 103 V 1; sentenza 9C\_837/2014 dell'8 aprile 2015, consid. 1.2 in SVR 2015 AHV Nr. 7, pag. 25 e sentenza 9C\_669/2011 del 25 ottobre 2012, consid. 2.2 in SVR 2013 AHV Nr. 4, pag. 15; sentenza H 348/01 del 9 settembre 2002).

2.3. In DTF 134 V 297 il TF ha stabilito che la cosiddetta **prassi nidwaldese** sviluppata per qualificare il pagamento di un dividendo a membri del consiglio di amministrazione non tiene conto della valutazione fiscale e i criteri previsti dalla stessa sono contrari alla legge nella misura in cui l'adeguatezza del dividendo è apprezzata in rapporto al capitale azionario (anziché al capitale proprio). Anche per l'azionario l'adeguatezza del reddito della sostanza (esente dall'obbligo di contribuzione) non deve essere valutata in funzione del valore nominale, bensì del valore economico effettivo delle azioni (consid. 2.8).

Il TF ha rammentato che gli azionisti che sono anche dipendenti della società anonima hanno diritto da una parte ad una remunerazione adeguata per il lavoro svolto e dall'altra ad un guadagno corretto derivante dall'utile della società, la quale gode di un grande margine di manovra in questo ambito. Le autorità fiscali non possono rivedere liberamente l'adeguatezza del salario e dei dividendi. L'autorità può scostarsi dalla suddivisione tra salario e dividendi solo in caso di manifesta sproporzione tra il salario e l'attività esercitata da una parte rispettivamente il capitale investito ed il dividendo versato (cfr. DTF 145 V 50, consid. 4.3.2; DTF 141 V 634, consid. 2.2.1; DTF 134 V 297 consid. 2.2). Come nell'ambito della LAVS, ma in senso contrario (cfr. DTF 141 V 634, consid. 2.2), anche in ambito fiscale occorre effettuare un paragone: va esaminato se, tenuto conto di tutti i fattori oggettivi e soggettivi la medesima prestazione sarebbe stata remunerata allo stesso modo anche se si fosse trattato di un terzo estraneo (DTF 134 V 297 consid.2.2; DTF 141 V 634, consid. 2.2.1: **Wie im AHV-Recht (E. 2.2 hievor), aber mit umgekehrten Vorzeichen, ist dabei auf einen Drittvergleich abzustellen: Es ist zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller objektiven und subjektiven Faktoren die gleiche Leistung auch einem aussenstehenden Dritten erbracht worden wäre [ ]**).

Mentre le autorità fiscali qualificano quale distribuzione dissimulata di utile un salario che non sarebbe stato versato ad un dipendente non azionista della società, le autorità dell'AVS al contrario possono qualificare quale salario prestazioni derivanti dall'utile netto della società che non sarebbero state versate ad un azionista non contemporaneamente dipendente della società (DTF 134 V 297 consid.2.3: **Während also die Steuerbehörden allenfalls eine als Lohn deklarierte Leistung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizieren, wenn sie einem Arbeitnehmer, der nicht zugleich Aktionär wäre, nicht erbracht worden wäre, können umgekehrt die AHV-Behörden eine als Gewinnausschüttung deklarierte Leistung als massgeblichen Lohn qualifizieren, wenn sie einem Aktionär, der nicht zugleich Arbeitnehmer wäre, nicht erbracht worden wäre**).

Spetta alla Cassa stabilire autonomamente se un reddito va qualificato quale salario determinante oppure quale reddito da sostanza. L'art. 23 OAVS stabilisce tuttavia che di principio le casse di compensazione sono vincolate dalla tassazione dell'imposta federale diretta. Al fine di conservare l'unità dell'insieme dell'ordine giuridico ed escludere contraddizioni, di regola occorre evitare una diversa valutazione tra autorità fiscali e dell'AVS, tranne se vi sono motivi fondati (DTF 145 V 50 consid. 3.3; DTF 141 V 634 consid. 2.5; DTF 134 V 297 consid. 2.3; DTF 103 V 1). Un motivo alla base della diversa valutazione tra autorità fiscali e dell'AVS in ambito di tantièmes deriva dalla circostanza che i tantièmes sono considerati un utile dal punto di vista del diritto fiscale e del diritto delle obbligazioni e salario determinante dal punto di vista della LAVS (DTF 134 V 297 consid.2.3: **Während also die Steuerbehörden allenfalls eine als Lohn deklarierte Leistung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizieren, wenn sie einem Arbeitnehmer, der nicht zugleich Aktionär wäre nicht erbracht worden wäre, können umgekehrt die AHV-Behörden**

eine als Gewinnausschüttung deklarierte Leistung als massgeblichen Lohn qualifizieren, wenn sie einem Aktionär, der nicht zugleich Arbeitnehmer wäre, nicht erbracht worden wäre. Praxisgemäss ist es Sache der Ausgleichskassen, selbstständig zu beurteilen, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag qualifiziert werden muss. Der in Art. 23 AHVV enthaltenen Ordnung entspricht es jedoch, dass sich die Ausgleichskassen in der Regel an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise halten. Um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung willen soll eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung vermieden werden, ausser wenn dafür ausschlaggebende Gründe vorliegen (BGE 103 V 1E. 2c; ZAK 1989 S. 148, E. 2c, H 131/86; Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts H 49/02 vom 19. November 2002, E. 4.2). Das gilt namentlich auch in Bezug auf die verrechnungssteuerliche Behandlung (BGE 122 V 178E. 3b S. 180). Ein Grund, welcher eine Abweichung von steuerrechtlicher und AHV-rechtlicher Betrachtung nahelegt, liegt namentlich darin, dass Tantiemen obligationenrechtlich und steuerrechtlich als Gewinn gelten (Art. 677 OR; Urteil 2A.742/2006 vom 15. Mai 2007, E. 5.1; BRÜLISAUER/POLTERA, a.a.O., N. 95 zu Art. 58 DBG), AHV-rechtlich hingegen als massgebender Lohn (Art. 7 lit. h AHVV; Pra 86/1997 Nr. 96 S. 520 f., E. 4b, H 241/96). Wie in der steuerrechtlichen Betrachtung ist aber auch AHV-rechtlich von der durch die Gesellschaft vorgenommenen Aufteilung auszugehen und davon nur abzuweichen, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Entgelt bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht).

Come in ambito fiscale anche nell'ambito dell'AVS occorre tutelare la suddivisione tra salario e dividendo effettuato dalla società e scostarsene solo in caso di manifesta sproporzione tra il salario e l'attività esercitata da una parte rispettivamente il capitale investito ed il dividendo versato (DTF 134 V 297 consid. 2.3).

2.4. Con sentenza 9C\_669/2011 del 25 ottobre 2012 pubblicata in SVR 2013 AHV Nr. 4, pag. 15 il TF ha confermato una sentenza cantonale obvaldese che aveva annullato una ripresa effettuata dalla Cassa di compensazione. L'amministrazione aveva ritenuto che parte dei dividendi versati all'azionista unico e dipendente della società dal 2003 al 2006 andavano qualificati quali salari. Essi corrispondevano infatti ad un utile (Vermögensertrag) tra il 13,1% ed il 36,3% ed inoltre vi era sproporzione tra l'attività svolta e il salario dichiarato. Di diverso avviso il Tribunale cantonale e l'Alta Corte secondo la quale una qualifica come salario determinante dei dividendi versati all'azionista unico non era giustificata. Negli anni in cui la società ha costituito delle riserve (1993-1995 e 1998), il ricorrente ha conseguito un reddito da lavoro corrispondente a quello percepito da altri lavoratori nella medesima funzione ed ha versato i relativi contributi sociali. Per cui anche se in quegli anni avesse percepito un reddito da capitale elevato in forma di dividendi non sarebbe stata effettuata una modifica della qualifica del reddito nel senso di ritenerlo salario determinante. Versamenti successivi dell'utile sotto forma di dividendi sarebbero di conseguenza sottoposti indirettamente all'obbligo contributivo dopo che questi guadagni conseguiti nei periodi antecedenti erano stati ritenuti proporzionati e quali redditi da sostanza non soggetti a contribuzione (consid.4.2 e 4.3: Wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich feststellte (Art. 105 Abs. 1 BGG), war die in den Jahren 2003-2006 an C.\_\_\_\_\_ für dessen Tätigkeit ausgerichtete Entschädigung unangemessen tief. Der Vermögensertrag von 13-36 % (vorne E. 3.1.2) lag deutlich über der von den Ausgleichskassen zu beachtenden Grenze eines Eigenkapitalertrages von 10 %, ab dem eine Dividende vermutungsweise überhöht ist (WML Rz. 2011.7 [Stand 1/12]) und darum grundsätzlich beitragsrechtlich zum Teil zu massgebendem Lohn umqualifiziert werden

kann (oben E. 2) Eine solche Umqualifizierung der Dividenden oder Teilen davon rechtfertigt sich indessen im vorliegenden Fall aus folgenden Gründen nicht: In jenen Jahren, in denen die Gesellschaft die Reserven angelegt hatte (1993-1995 und 1998), liess sich C. \_\_\_\_\_ einen zumindest branchenüblichen Lohn auszahlen und rechnete diesen mit der Ausgleichskasse ab. Selbst wenn er also in jenen frühen Jahren einen übermässigen Kapitalertrag in Form von Dividenden erzielt hätte, wäre daher eine ahv-rechtliche Aufrechnung nicht in Frage gekommen. Zutreffend würdigte die Vorinstanz in diesem Zusammenhang, dass spätere Gewinnausschüttungen indirekt der Beitragspflicht unterstellt würden, nachdem diese früher erzielten Gewinne jeweils als angemessen und als beitragsfreier Vermögensertrag qualifiziert worden waren. Die Angemessenheit des Vermögensertrags stehe im Kontext mit derjenigen des Erwerbseinkommens aus einem konkreten Jahr. Der vorinstanzliche Entscheid steht im Einklang mit der Rechtsprechung (BGE 134 V 297) und ist zu bestätigen■).

Con sentenza 9C\_837/2014 dell'8 aprile 2015 pubblicata in SVR 2015 AHV Nr. 7, pag. 25 il TF ha accolto un ricorso di una società a garanzia limitata che aveva contestato la ripresa effettuata da una cassa di compensazione e confermata dal Tribunale cantonale di San Gallo. L'Alta Corte, dopo aver riassunto la giurisprudenza in materia, ha in sostanza ritenuto che il salario conseguito fosse adeguato al salario usuale per lavori simili (consid. 2.2: ■ Die Beschwerdeführerin wendet ein, nach der Rechtsprechung (BGE 134 V 297; SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15 [9C\_669/2011]) sei die Umqualifikation einer Dividende in massgebenden Lohn nur zulässig, wenn kumulativ sowohl ein unangemessen tiefer Lohn mit einer im Vergleich zum eingesetzten Kapital unangemessen hohen Dividende einhergeht. Bei einem Lohn in angemessener Höhe bleibe kein Raum, um von der steuerrechtlichen Qualifikation abzuweichen und statt von einer Dividende von massgebendem Lohn auszugehen. Die von B. \_\_\_\_\_ als Arbeitnehmer der Gesellschaft bezogenen Entschädigungen von Fr. 120'000.- für 2009 und Fr. 180'000.- für das Jahr 2010 seien angemessen, jedenfalls nicht unangemessen tief. 2.3. Den Vorbringen der Beschwerdeführerin ist beizupflichten. Von einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der Arbeitsleistung von B. \_\_\_\_\_ und dem von diesem in den Jahren 2009 und 2010 hierfür bezogenen Entgelten von Fr. 120'000.- und Fr. 180'000.- kann nicht die Rede sein, was auch die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat. Es braucht daher entgegen den Ausführungen im angefochtenen Entscheid nicht zusätzlich geprüft zu werden, ob zwischen dem eingesetzten Vermögen und der ausgeschütteten Dividende ein solches Missverhältnis besteht; denn die erwähnten Voraussetzungen für eine Abweichung von der Qualifikation der Einkommensbestandteile durch die Steuerbehörde müssen nach der Rechtsprechung kumulativ erfüllt sein, was das kantonale Gericht verkennt und zur Aufhebung seines Entscheides führt■).

Nella sentenza 9C\_327/2015 del 3 dicembre 2015 pubblicata in DTF 141 V 634, il TF ha respinto il ricorso di una società a garanzia limitata e del suo socio gerente contro la ripresa effettuata dalla Cassa di compensazione. Il TF ha rammentato che in seguito alla sentenza pubblicata in DTF 134 V 297 i salari dichiarati e quelli usuali nel lavoro di riferimento da una parte ed il pagamento dei dividendi e il valore delle azioni dall'altra vanno esaminati per stabilire se parte dei dividendi devono essere qualificati di salario determinante (DTF 141 V 634, consid. 2.2.2). Il TF ha corretto la prassi nidwaldese solo nel senso di valutare la proporzionalità dell'utile non in relazione al valore nominale bensì al valore economico delle azioni (capitale proprio incluse le riserve occulte). Nel caso concreto il TF ha

confermato la ripresa poiché i dividendi superavano nettamente il 10% del valore fiscale della società (34%, 23,4%, 24,6% e 35%; consid.3.2.2: ■Entgegen der Betrachtungsweise der Beschwerdeführenden haben Vorinstanz und Beschwerdegegnerin somit nicht unbesehen auf einen statistisch festgesetzten, schematischen Wert abgestellt. Vielmehr wurde der Ansatz zwar auf der Basis des Lohnrechners "Salarium" ermittelt. Diesem zugrunde lagen indessen auf das Profil des Beschwerdeführers 2 zugeschnittene Eckdaten. Zusätzlich plausibilisierte die Verwaltung das sich daraus ergebende Resultat durch Vergleich mit marktkonformen Erfahrungswerten. Die Annahme eines branchenüblichen, der Arbeitsleistung des Beschwerdeführers 2 in Wahrheit entsprechenden Jahresgehalts von Fr. 180'000.- ist folglich nicht zu beanstanden. Daran ändert im Übrigen der Fehler von Vorinstanz und Beschwerdegegnerin bei der Berechnung des entsprechenden Jahreslohnes nichts. Da im monatlichen Bruttolohnansatz gemäss "Salarium" der Anteil 13. Monatslohn bereits mitenthalten ist ("Der monatliche Bruttolohn setzt sich zusammen aus [...] 1 /12 des 13. Monatslohns"), muss er nicht mit 13 sondern mit 12 multipliziert werden. Beläuft sich der relevante monatliche Bruttolohn, Median, somit auf Fr. 13'351.-, beträgt das durchschnittliche jährliche Salär Fr. 160'212.- (und nicht Fr. 173'563.-). Aus dem monatlichen Höchstwert von Fr. 16'034.- resultiert alsdann ein Jahreslohn von Fr. 192'408.- (und nicht Fr. 208'442.-). Den AHV-rechtlich massgeblichen Referenzverdienst mit Fr. 180'000.- beinahe Fr. 20'000.- (und nicht nur knapp Fr. 7'000.-) über dem Mittelwert zu veranschlagen, erscheint vor diesem Hintergrund an der oberen Grenze des noch Vertretbaren. Aus den genannten Gründen ist der betreffende lohnmassige Ansatz jedoch selbst unter den neuen Vorzeichen nicht als klar überhöht einzustufen. Anzumerken bleibt, dass die Beschwerdegegnerin die Aufrechnung der Dividende ohnehin nur für den 10 % übersteigenden Teil des steuerlichen Unternehmenswerts des Eigenkapitals und nicht bis zum branchenüblichen Lohn vorgenommen hat (Lohn nach Aufrechnung: 2009: Fr. 177'400.-; 2010: Fr. 167'200.-; 2011: Fr. 169'400.-; 2012: Fr. 36'000.-). Das kantonale Gericht hat den Sachverhalt demnach auch diesbezüglich jedenfalls nicht offensichtlich unrichtig oder sonst wie rechtsfehlerhaft festgestellt, weshalb darauf abgestellt werden kann. Es ist daher von einem offenkundigen Missverhältnis zwischen der Arbeitsleistung des Beschwerdeführers 2 und dem ihm im betreffenden Zeitraum effektiv ausbezahlten Entgelt auszugehen. 3.3. Die vorinstanzlich bestätigte Einschätzung der Beschwerdegegnerin, wonach die Dividendenzahlungen im Lichte der einschlägigen Rechtsprechungsgrundsätze zu hoch ausgefallen seien, wird auch vor dem Bundesgericht nicht kritisiert. Diese machen unstreitig 34 % (2009), 23,4 % (2010), 24,6 % (2011) und 35 % (2012) des steuerlichen Unternehmenswertes aus und liegen damit deutlich über der Grenze von 10 % des Eigenkapitalertrags, ab welcher vermutungsweise überhöhte Dividendenzahlungen anzunehmen sind (vgl. Rz. 2011.7 der WML). Die Aufrechnung der Dividendenzahlungen des Beschwerdeführers 2 für die Jahre 2009 bis 2012 als AHV-pflichtiger Lohn ist somit rechtens und der verwaltungsgerichtliche Entscheid im Ergebnis zu schützen■).

In DTF 145 V 50 (sentenza 9C\_4/2018 / 9C\_18/2018 del 24 gennaio 2019) il Tribunale federale ha confermato la giurisprudenza relativa alla distinzione fra salario e dividendo, secondo cui occorre distanziarsi dalla scelta operata dalla società unicamente se si presenta una sproporzione manifesta tra la prestazione lavorativa e il salario come pure tra il capitale impiegato e il dividendo (consid. 4.3).

2.5. I marginali 2011.1 ■ 2011.7 (computo parziale dei dividendi quale salario determinante) delle direttive sul salario determinante (DSD), nel tenore in vigore nel 2017, anno oggetto del contendere (dal 1° gennaio 2019 = marginali 2012-2018 DSD), nel caso di conversione parziale di dividendi in salario, prevedono:

"2011.1A causa dell'■imposizione parziale degli utili distribuiti ai sensi dell'■art. 20 cpv. 1bis LIFD, a determinate condizioni i dividendi e le distribuzioni analoghe dell'■utile netto concesse da una persona giuridica ai dipendenti titolari di diritti di partecipazione sono considerati in parte quale salario determinante.

2011.2 In linea di massima occorre basarsi sulla ripartizione tra dividendi e salario operata dalla società e accettata dalle autorità fiscali. A ciò si può derogare soltanto nel caso in cui sussistesse uno squilibrio evidente tra lavoro prestato e remunerazione o tra patrimonio investito e dividendo percepito.

2011.3 Nella valutazione se sussista o meno uno squilibrio evidente, occorre considerare da una parte se la remunerazione sia adeguata al lavoro prestato e dall'altra se i proventi siano adeguati al capitale investito.

2011.4 I dividendi distribuiti sono considerati in parte quale salario determinante soltanto se viene versato un salario troppo esiguo oppure se non ne viene versato alcuno e se il dividendo è palesemente sproporzionato. In questo caso occorre computare un importo equivalente alla retribuzione usuale nel settore.

2011.5 Nella valutazione se per il lavoro prestato sia stata corrisposta una remunerazione adeguata corrispondente agli usi del settore, occorre considerare

- mansionario;
- grado di responsabilità;
- apporto di conoscenze specialistiche;
- esperienze particolari;
- conoscenze specifiche del settore;
- raffronto tra la remunerazione attualmente corrisposta e quella media dell'■anno precedente (p. es. mediante i certificati di salario annuali) per rilevare eventuali improvvise riduzioni di salario;
- evoluzione generale dei salari all'interno dell'■impresa;
- grado d'■occupazione;
- calcolatrice individuale dei salari dell'■UST (Salarium);
- se possibile, occorre procedere a un raffronto con le quote di utile distribuite ai titolari di diritti di partecipazione che non lavorano per la società o con il salario di dipendenti privi di diritti di partecipazione.

2011.6 L'■adeguatezza del dividendo è misurata di principio in base al valore fiscale dei titoli (valore dell'■imposta sul patrimonio), calcolato dalle autorità fiscali. Le notifiche di valutazione possono essere richieste per iscritto, indicando il motivo, presso l'■autorità fiscale competente o presso il datore di lavoro.

2011.7 I dividendi del 10 per cento ed oltre in rapporto al valore fiscale dei titoli sono presumibilmente eccessivi.■

2.6. In concreto la Cassa, in sede di risposta, ha rilevato che l'■autorità fiscale ha riconosciuto negli ultimi anni il versamento di gratifiche all'■azionista della RI 1, TERZ 1, ritenendo il salario, unitamente alla gratifica, quale corretta remunerazione complessiva per l'■interessato. Lo stipendio dell'■azionista, secondo la Cassa, è sempre stato commisurato all'■attività di direttore generale dell'■azienda svolta dal medesimo in linea con quanto si pagherebbe ad un terzo nella medesima funzione. In caso contrario l'■autorità fiscale avrebbe considerato una parte della gratifica versata nel corso degli anni quale distribuzione dissimulata di utile (cfr. ancheDTF 134 V 297 consid.2.3).

A questo proposito l'■amministrazione rileva che TERZ 1 ha conseguito il seguente salario:

Anno

2014

2015

2016

2017

TERZ 1 Gratifica

220■000

325■000

200■000

20■000

TERZ 1 Stipendio

260■000

260■000

260■000

260■000

TERZ 1 lordo totale (salario dichiarato AVS)

480■000

585■000

460■000

280■000

Nel 2017, a fronte di una diminuzione del salario complessivo (- fr. 180'000 rispetto al 2016) vi è stata una distribuzione di dividendo di fr. 350'000. Nel 2018 TERZ 1 ha portato il suo salario complessivo a fr. 380'000, comprendente una gratifica di fr. 120'000 e sempre in presenza di un dividendo di fr. 350'000.

La gratifica è stata diminuita unicamente a TERZ 1, ma non ai due figli, il cui salario complessivo, tranne tra il 2015 ed il 2016, è continuato ad aumentare, stabilizzandosi:

2014

2015

2016

2017

2018

\_\_\_\_\_ Gratifica

35■000

95■000

80■000

75■000

55■000

\_\_\_\_\_ Stipendio

97■350

99■350

101■150

110■200

131■100

\_\_\_\_\_ Lordo totale (salario dichiarato AVS)

132■350

194■350

181■150

185■200

186■100

\_\_\_\_\_ Gratifica

35■000

95■000

80■000

75■000

55■000

\_\_\_\_\_ Stipendio

95■400

98■850

100■800

110■650

131■400

\_\_\_\_\_ Lordo totale (salario dichiarato AVS)

130■400

193■850

180■800

185■650

186■400

La diminuzione della gratifica di TERZ 1 non è dovuta ad un rallentamento degli affari della società, ritenuto che l'utile negli ultimi due anni è aumentato: nel 2014 era di fr. 333'958, nel 2015 di fr. 326'154, nel 2016 di fr. 409'465 e nel 2017 di fr. 423'549.

2.7. Questo Tribunale, alla luce di quanto sopra esposto, rileva in primo luogo, conformemente a quanto già stabilito nella sentenza 30.2015.27, 30.2016.2+3+4 del 29 febbraio 2016, cresciuta incontestata in giudicato, che di principio per scostarsi dalla decisione dell'autorità fiscale e riqualificare un dividendo in salario, ai sensi della giurisprudenza di cui alla DTF 134 V 297, poi ripresa e precisata nelle sentenze 9C\_669/2011 del 25 ottobre 2012 (SVR 2013 AHV Nr. 4, pag. 15), 9C\_837/2014 dell'8 aprile 2015 (SVR 2015 AHV Nr. 7, pag. 25), 9C\_327/2015 del 3 dicembre 2015 pubblicata in DTF 141 V 634 ed infine 9C\_4/2018 / 9C\_18/2018 del 24 gennaio 2019 pubblicata in DTF 145 V 50, occorre cumulativamente esaminare da una parte se il salario conseguito è usuale, e dunque proporzionato, all'attività svolta e dall'altra se il reddito della sostanza (dividendo) è sproporzionato rispetto al valore economico effettivo (fiscale) delle azioni (ciò è presunto quando i dividendi raggiungono o superano il 10% in relazione con il valore fiscale delle azioni [marg.2011.7 DSD]; cfr. sentenza 9C\_837/2014 dell'8 aprile 2015 in SVR 2015 AHV Nr. 7, pag. 25: ■Es braucht daher entgegen den Ausführungen im angefochtenen Entscheid nicht zusätzlich geprüft zu werden, ob zwischen dem eingesetzten Vermögen und der ausgeschütteten Dividende ein solches Missverhältnis besteht; denn die erwähnten Voraussetzungen für eine Abweichung von der Qualifikation der Einkommensbestandteile durch die Steuerbehörde müssen nach der Rechtsprechung kumulativ erfüllt sein, was das kantonale Gericht verkennt und zur Aufhebung seines Entscheides führt.■).

In DTF 145 V 50 il Tribunale federale ha confermato la giurisprudenza relativa alla distinzione fra salario e dividendo, secondo cui occorre distanziarsi dalla scelta operata dalla società unicamente se si presenta una sproporzione manifesta tra la prestazione lavorativa e il salario come pure tra il capitale impiegato e il dividendo (consid. 4.3).

In secondo luogo questo Tribunale ritiene che, analogamente a quanto già deciso nella sentenza 30.2015.27, 30.2016.2+3+4 del 29 febbraio 2016, la citata giurisprudenza e i marg. 2011.1-2011-7 delle DSD non trovano applicazione in concreto, nella misura in cui, a differenza dei casi giudicati dal Tribunale federale, dove si trattava in sostanza di stabilire se il salario percepito fosse troppo basso ed andasse ■integrato■ con (parte) dei dividendi versati agli azionisti, rispettivamente gerenti, nonché dipendenti delle società, nel caso di specie ci si trova confrontati ad una situazione in cui il salario complessivo (compresa la gratifica), versato nel 2017, al dirigente ed azionista unico della società (cfr. doc. V, pag. 4), TERZ 1, è nettamente diminuito rispetto a quello riconosciuto negli anni precedenti e in

quello successivo senza alcuna apparente motivazione oggettiva.

Infatti, la sentenza pubblicata in DTF 134 V 297 concerneva il caso di un azionista e dipendente di una SA con un salario lordo di fr. 32'103 nel periodo dal 2002 al 2004, cui è stato versato un dividendo di fr. 134'000, rispettivamente che nel 2005 ha percepito un salario di fr. 31'932 ed un dividendo di fr. 340'000. Il salario percepito dal dipendente quale amministratore della società, viste le caratteristiche della sua attività, è stato ritenuto adeguato.

Nella sentenza 9C\_669/2011 del 25 ottobre 2012 (SVR 2013 AHV Nr. 4, pag. 15) si trattava di un azionista unico, nonché dipendente di una SA con un salario di fr. 44'000 negli anni 2003-2005 e fr. 104'000 nel 2006, al quale nel medesimo periodo è stato versato un dividendo annuo di fr. 160'000. Il TF ha negato la riqualifica in salario del dividendo poiché negli anni in cui la società ha costituito delle riserve (1993-1995 e 1998), il ricorrente ha conseguito un reddito da lavoro corrispondente a quello percepito da altri lavoratori nella medesima funzione ed ha versato i relativi contributi sociali. Per cui anche se in quegli anni avesse percepito un reddito da capitale elevato in forma di dividendi non sarebbe stata effettuata una modifica della qualifica del reddito nel senso di ritenerlo salario determinante. Versamenti successivi dell'utile sotto forma di dividendi sarebbero di conseguenza sottoposti indirettamente all'obbligo contributivo dopo che questi guadagni conseguiti nei periodi antecedenti erano stati ritenuti proporzionati e quali redditi da sostanza non soggetti a contribuzione.

Nella sentenza 9C\_837/2014 dell'8 aprile 2015 (SVR 2015 AHV Nr. 7, pag. 25) si trattava di una società a garanzia limitata assoggettata dal 1° settembre 2007 e che aveva versato al gerente e dipendente della società un salario fr. 120'000 nel 2009 e di fr. 180'000 nel 2010. La Cassa aveva ripreso metà del dividendo (fr. 4'000, rispettivamente fr. 24'500). Il TF ha ritenuto adeguato il salario conseguito ed annullato la ripresa.

Nella sentenza 9C\_327/2015 del 3 dicembre 2015, pubblicata in DTF 141 V 634, si trattava di una società a garanzia limitata iscritta nel registro di commercio dal 4 giugno 2008, il cui dipendente e gerente aveva percepito salari di fr. 106'800 nel 2009, fr. 110'000 nel 2010 e 2011 e fr. 20'880 (per un'attività al 20%) nel 2012. Nel medesimo periodo sono stati versati dividendi per fr. 100'000 dal 2009 al 2011 e fr. 60'000 nel 2012. Il TF ha confermato la ripresa effettuata dalla Cassa secondo il calcolo esposto al consid. A.b, poiché il reddito conseguito era basso in relazione con l'attività esercitata (consid. 3.2.2) ed il dividendo elevato rispetto al valore fiscale della società (consid. 3.3).

Infine, nella sentenza 9C\_4/2018 / 9C\_18/2018 del 24 gennaio 2019, pubblicata in DTF 145 V 50, si trattava di una società anonima iscritta nel 2008 nel registro di commercio ed i cui azionisti, al 50%, attivi per la medesima società all'80-90%, avevano entrambi conseguito un salario di fr. 144'000 nel 2009, mentre nel 2010 era stato versato loro un compenso di fr. 144'000, rispettivamente fr. 134'799. Essi hanno inoltre beneficiato, nel medesimo biennio, del versamento di un dividendo pari a fr. 250'000 all'anno ciascuno.

La Cassa ha proceduto ad una ripresa già per il solo fatto che i dividendi superavano il 10% in relazione con il valore fiscale delle azioni. Il TF ha rammentato che ciò non è sufficiente, essendo necessario anche verificare se il salario conseguito è usuale, e dunque proporzionato, all'attività svolta.

2.8. Le sentenze relative alla prassi nidwaldese, e meglio l'applicazione della percentuale tra dividendo e valore fiscale aziendale e alla proporzione tra salario conseguito ed attività svolta e le relative direttive (marg. 2011.1-2011.7), secondo il TCA, non trovano applicazione nella fattispecie, poiché in quei casi si trattava di stabilire, in generale, se il salario versato fosse conforme al ramo d'attività dei dipendenti delle società (cfr. anche sentenza 30.2015.27, 30.2016.2+3+4 del 29 febbraio 2016).

Nel caso in esame, invece, dall'evoluzione salariale complessiva, emerge palesemente che la distribuzione di dividendi è stata effettuata, nel 2017, per dissimulare parte della retribuzione normalmente versata per il lavoro svolto e sfuggire in questo modo al pagamento dei contributi sociali (cfr. anche sentenza 30.2015.27, 30.2016.2+3+4 del 29 febbraio 2016).

Ne segue che le affermazioni della ricorrente secondo cui il salario di fr. 260'000 percepito da TERZ 1 costituisce una remunerazione ampiamente superiore a quelle in uso nel settore sia che si consideri il lavoro di \_\_\_\_\_ che quello di amministratore della \_\_\_\_\_ con riferimento al Lohnbuch 2017 e 2018 e la circostanza che il dividendo di fr. 350'000 corrisponde ad una remunerazione adeguata del capitale investito da commisurare in base al valore fiscale dei titoli, calcolato dalle autorità di tassazione in fr. 5'000'000 rispetto al quale il dividendo del 7% non è sproporzionato in quanto rientra nei parametri delle DSD, non sono determinanti nel preciso caso di specie.

In concreto, il dirigente ed azionista unico della società (cfr. doc. V, pag. 4), TERZ 1, ha percepito dal 2014 al 2018 il medesimo salario, pari a fr. 260'000 all'anno, cui erano aggiunte le gratifiche.

Nel 2017 al dirigente, oltre al salario di fr. 260'000, è tuttavia stata versata una gratifica di soli fr. 20'000, mentre negli anni precedenti e successivi la gratifica è ammontata a fr. 220'000 nel 2014, fr. 325'000 nel 2015, fr. 200'000 nel 2016 e fr. 120'000 nel 2018.

Il brusco calo della gratifica del 2017 non è giustificato da una diminuzione dell'utile della società, il quale, al contrario, nel 2016 e nel 2017 è fortemente aumentato (da fr. 326'154 del 2015 a fr. 409'465 nel 2016 e fr. 423'549 nel 2017).

Nel contempo il dividendo di fr. 250'000 riconosciuto nel 2014 (doc. 14 e 20) e nel 2015 (doc. 14 e 21) è stato aumentato a fr. 520'000 nel 2016 (doc. 14 e doc. I, pag. 3, penultimo paragrafo) e poi diminuito a fr. 350'000 nel 2017 (doc. 14 e 22) e nel 2018 (doc. 14).

Nel frattempo, il compenso complessivo (salario + gratifiche) versato ai figli, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, nel corso degli anni, 2017 compreso, dopo un iniziale forte aumento, si è stabilizzato (per \_\_\_\_\_: nel 2014 fr. 132'350 [fr. 97'350 + fr. 35'000]; nel 2015 fr. 194'350 [fr. 99'350 + fr. 95'000]; nel 2016 fr. 181'150 [fr. 101'150 + fr. 80'000]; nel 2017 fr. 185'200 [fr. 110'200 + fr. 75'000]; nel 2018 fr. 186'100 [fr. 131'100 + fr. 55'000]); per \_\_\_\_\_: nel 2014 fr. 130'400 [fr. 95'400 + 35'000]; nel 2015 fr. 193'850 [fr. 98'850 + 95'000]; nel 2016 fr. 180'800 [100'800 + 80'000]; nel 2017 fr. 186'650 [fr. 110'650 + fr. 75'000] e nel 2018 fr. 186'400 [fr. 131'400 + fr. 55'000]).

Mentre le gratifiche versate ai figli, dopo un importante aumento dal 2014 al 2015 (da fr. 35'000 a fr. 95'000), sono leggermente diminuite negli anni successivi (fr. 80'000 nel 2016, fr. 75'000 nel 2017 e fr. 55'000 nel 2018), ma sono state ampiamente compensate dall'aumento del salario (da fr. 97'350 nel 2014 a fr. 131'100 nel 2018 per \_\_\_\_\_ e da fr. 95'400 nel 2014 a fr. 131'400 per \_\_\_\_\_), TERZ 1, a fronte di un salario stabile

(fr. 260'000), ha visto una diminuzione improvvisa della gratifica nel solo 2017 (da fr. 200'000 a fr. 20'000), riaumentata a fr. 120'000 nel 2018.

Come emerge dalla sentenza 12.2014.201 del 19 giugno 2015 della seconda Camera civile del Tribunale d'appello, al consid. 4.2, la gratifica, disciplinata dall'art. 322d CO, è una retribuzione speciale che il datore di lavoro versa al lavoratore in aggiunta al salario, ad esempio una volta all'anno. Essa si distingue dal salario ai sensi dell'art. 322 CO, anche da quello eventualmente stabilito in forma variabile giusta l'art. 322a CO, dal fatto che la sua corrisponsione e/o il suo ammontare dipende almeno parzialmente dalla buona volontà del datore di lavoro (DTF 129 III 276 consid. 2, 131 III 615 consid. 5.2, 136 III 313 consid. 2, 139 III 155 consid. 3.1). Mentre una somma fissa di denaro stabilita preventivamente costituisce così un salario e non una gratificazione (DTF 129 III 276 consid. 2, 136 III 313 consid. 2, 139 III 155 consid. 3.1), per stabilire se eventuali altre prestazioni che non hanno queste caratteristiche costituiscano un salario oppure una gratificazione occorre esaminare tutte le circostanze pertinenti del caso (DTF 136 III 313 consid. 2). Ritenuto che la gratifica costituisce per definizione un accessorio, rispetto al salario, è nondimeno chiaro che nel caso in cui la prestazione, specie se fornita con una certa regolarità e non in un'unica occasione, ecceda il salario ci si trova in presenza di un vero e proprio elemento salariale (DTF 129 III 276 consid. 2.1, 131 III 615 consid. 5.2 [Enfin, la gratification est accessoire par rapport au salaire et elle ne peut avoir qu'une importance secondaire dans la rétribution du travailleur. Par conséquent, un montant très élevé en comparaison du salaire annuel, équivalent ou même supérieur à ce dernier, et versé régulièrement, doit être considéré comme un salaire variable même si l'employeur en réservait le caractère facultatif. Cela concerne les revenus les plus considérables; dans le cas de salaires modestes, un montant proportionnellement moins élevé peut déjà présenter le caractère d'un salaire variable (même arrêt, consid. 2.1 p. 279). Dans la présente affaire, c'est précisément en raison de leur importance que les bonus en argent, reçus année après année par le demandeur, ont été considérés par les juges d'appel comme une partie de son salaire], 139 III 155 consid. 3.2). Se il versamento di una gratificazione non è stato concordato, espressamente o per atti concludenti (ciò che si verifica segnatamente qualora la prestazione venga corrisposta per almeno 3 anni senza una riserva del carattere non vincolante della corrisponsione per gli anni successivi, cfr. DTF 129 III 276 consid. 2, 131 III 615 consid. 5.2), questa prestazione è completamente facoltativa; se per contro un versamento di questo genere è stato concordato, il datore di lavoro è tenuto a procedervi, ma dispone pur sempre di una certa libertà nella fissazione del relativo importo (DTF 131 III 615 consid. 5.2).

In concreto le gratifiche versate a TERZ 1, tranne nel 2015 (fr. 325'000), sono state inferiori al salario pattuito (fr. 260'000) ma hanno costituito, tranne nel 2017 (fr. 20'000), una parte cospicua del reddito (fr. 220'000 nel 2014, fr. 325'000 nel 2015, fr. 200'000 nel 2016 e fr. 120'000 nel 2018). Le gratifiche, dal 2014, sono sempre state versate: in ragione della loro importanza e della loro regolarità esse fanno di conseguenza parte del salario (DTF 129 III 276 consid. 2, 131 III 615 consid. 5.2).

Nel caso di specie il salario è pertanto passato da fr. 480'000 nel 2014, a fr. 585'000 nel 2015, a fr. 460'000 nel 2016, a fr. 280'000 nel 2017 ed a fr. 380'000 nel 2018, mentre l'utile è nel frattempo aumentato, così come i salari dei due figli.

Nessuna motivazione oggettiva è stata fornita per la forte riduzione del salario dal 2016 al 2017, consistente nella diminuzione di oltre fr. 180'000 della gratifica poi nuovamente aumentata nel 2018 e riconosciuta nella misura di fr. 120'000.

In queste condizioni la diminuzione del salario non trova alcuna giustificazione (sentenza 30.2015.27, 30.2016.2+3+4 del 29 febbraio 2016). Ne segue che parte dei dividendi nel 2017 sono stati versati quale integrazione di salario e lo sono stati in relazione con il lavoro svolto dal dirigente TERZ 1 e non per il solo fatto che egli è azionista della società ricorrente.

La decisione della Cassa di riprendere fr. 100'000, sui fr. 350'000 di dividendi versati quell'anno, così da riportare la gratifica a fr. 120'000, come nel 2018, ossia un importo comunque inferiore rispetto a quanto percepito negli anni precedenti, non appare arbitraria e deve essere tutelata.

Il ricorso va di conseguenza respinto.

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