

TI_GERICHTE 80.2015.206 vom 10. September 2015

TI Tribunale d'appello, 2015-09-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.206

FR: TI_GERICHTE 80.2015.206 du 10 septembre 2015

IT: TI_GERICHTE 80.2015.206 del 10 settembre 2015

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: distribuzione dissimulata di utile, proposta di accordo transattivo, prova dell'esistenza di un mandato fiduciario

Erwägungen

E. 21

giugno 2012, RS 1 (di seguito RS 1) notificava alla RI 1 la tassazione per il 2010, dove veniva rettificato l'utile lordo in base ai coefficienti di esperienza per le aziende del ramo, che ammontava pertanto a fr. 245'000.--. L'RS 1, nella motivazione allegata, scriveva inoltre: Considerato come non sia stata richiesta alcuna garanzia a copertura del finanziamento concesso a _____ (a bilancio 31.12.2010 pari a fr. 81'613.50), al Prestito _____ (a bilancio 31.12.2010 pari a fr. 70'000.--) e alla voce Prestito (a bilancio 31.12.2010 pari a fr. 100'000.--) su queste posizioni non saranno fiscalmente riconosciuti né ammortamenti né perdite. Il capitale imponibile veniva invece arrotondato a fr. 364'000.--. C. Con reclamo datato 3 luglio 2012, la contribuente, per mezzo della sua rappresentante _____, censurava la ripresa di altri elementi dell'utile, dichiarando di mettere a disposizione dell'RS 1 le ricevute di cassa, attestanti la completezza degli incassi registrati in contabilità. D. In data 17 luglio 2012, al fine di decidere sul reclamo contro la notifica di tassazione IC/IFD 2010, l'RS 1 chiedeva alla contribuente la documentazione necessaria. In data 4 settembre 2012 la contribuente inoltrava all'Autorità fiscale i dettagli dei diversi conti della società e copia delle fatture dell'_____, spiegando che non veniva allestito un vero e proprio inventario e che non era ancora riuscita a recuperare il registro pernottamenti e il listino prezzi, mentre i rotolini di cassa erano tenuti a disposizione dell'RS 1 presso gli uffici di _____ a _____. E. In data 8 gennaio 2014 l'RS 1 inoltrava all'Ispettorato una richiesta di verifica generale sulla società RI 1 per la definizione delle tassazioni 2010, 2011 e 2012. In particolare veniva indicato di controllare l'attendibilità dei dati presentati, il numero di camere e il prezzo delle stesse, i prestiti attivi e le spese di rappresentanza. L'ispezione veniva svolta tra il 28 e il 30 luglio 2014 presso lo studio fiduciario _____, _____. F. In data 29 settembre 2014 si teneva un incontro tra l'Ispettorato fiscale di _____ e la rappresentante della RI 1. In tale sede venivano discusse le problematiche fiscali emerse in sede di analisi dei conti annuali della contribuente, chiusi rispettivamente il 31 dicembre 2010, 2011 e 2012, e veniva concordato per il 2010 un utile netto imponibile di fr. 200'000.-- e un capitale imponibile di fr. 364'560.--. In particolare all'utile netto dichiarato venivano aggiunti fr. 94'334.-- a titolo di vantaggi e adeguamento cifra d'affari, e nella misura del 60% tale importo sarebbe dovuto altresì essere aggiunto alla tassazione IC/IFD di _____, socio al 100% e gerente della contribuente, a titolo di vantaggi e distribuzione dissimulata di utile. Infine, richiamate le norme sul prestito simulato, la

contribuente veniva invitata a non aumentare ulteriormente i crediti concessi (a bilancio al 31.12.2012 “Prestito”, n. conto _____, di fr. 100'000.-- e “Prestito _____”, concesso ad _____, n. conto 215000, di fr. 74'877.--), con l'avvertenza che se fossero aumentati, la variazione sarebbe stata tassata quale distribuzione nei confronti di _____, e se non fossero stati rimborsati integralmente entro il 31 dicembre 2015 su dette posizioni non sarebbero stati riconosciuti né ammortamenti né perdite e l'intero ammontare sarebbe stato imposto al signor _____ quale distribuzione. Detto accordo non veniva sottoscritto dalla RI 1, la quale, non convinta del risultato ottenuto dalla _____ in detto incontro, con particolare riferimento alle riprese personali effettuate nei confronti di _____, il 10 febbraio 2015 sospendeva il mandato alla fiduciaria e avvisava l'RS 1 che la _____ non la rappresentava più. G. In data 4 marzo 2015 si teneva un secondo incontro tra l'Ispettorato fiscale di _____ e la contribuente, al quale partecipava altresì l'RS 1. In tale sede venivano nuovamente discusse le problematiche fiscali emerse dall'analisi dei conti annuali della RI 1, chiusi rispettivamente il 31 dicembre 2010, 2011 e 2012, e veniva concordato per il 2010 un utile netto imponibile di fr. 111'600.-- e un capitale imponibile di fr. 212'272.--. In particolare all'utile netto dichiarato venivano aggiunti fr. 6'000.-- quali vantaggi e detto importo sarebbe stato aggiunto nella tassazione IC/IFD 2010 di _____, gerente della contribuente fino al 9 maggio 2014, a titolo di redditi d'altra fonte. Inoltre venivano aggiunti fr. 2'469.-- quali costi non ammessi, mentre per ciò che concerneva i prestiti attivi allibrati a bilancio, l'accordo prevedeva che in caso di mancato rientro entro il 31 dicembre 2015 non sarebbero stati fiscalmente riconosciuti né ammortamenti né perdite. Tale accordo, sottoscritto dalle parti, era tuttavia condizionato in particolare al fatto che venisse portata prova di quanto sostenuto dalla contribuente, ovvero che l'avente diritto economico della RI 1 non era _____, bensì _____, _____. In particolare alla contribuente veniva chiesto di trasmettere all'ispettorato fiscale copia del contratto fiduciario col quale _____ dava mandato fiduciario a _____ di costituire a nome e per conto del mandante la RI 1, nonché copia del documento di legittimazione e attestazioni bancarie comprovanti la buona fede delle operazioni bancarie. H. In data 16 marzo 2015 la contribuente, per il tramite del suo consulente esterno _____, consegnava all'Ispettorato fiscale i documenti richiesti, in particolare copia della carta d'identità di _____, copia del mandato fiduciario per la costituzione della RI 1 e della _____, dichiarazione in copia autentica di proprietà delle azioni/quote della contribuente e copia degli estratti patrimoniali di _____ per gli anni 2010, 2011 e 2012. I. Con scritto del 26 maggio 2015 l'Ispettorato fiscale comunicava alla RI 1 di aver analizzato i documenti ricevuti, tra cui anche l'atto costitutivo della contribuente e il mandato fiduciario tra _____ e _____ per la costituzione della _____ (ricevuti il 12 maggio 2015). Da detta analisi emergeva che era _____ il beneficiario economico della _____ e che, diversamente da quanto previsto nel mandato fiduciario tra _____ e _____, la RI 1 era stata costituita in forma congiunta tra due soci (la _____ e _____) diversi dal mandante, e la gerenza della stessa era affidata al socio minoritario, _____, con potere di firma individuale. Alla luce di questa analisi l'Ispettorato fiscale escludeva la validità dell'accordo previsto nel verbale del 4 marzo 2015 non essendo stata rispettata una delle condizioni per la validità dello stesso: non essendo stato rispettato ed applicato il mandato fiduciario tra _____ e _____, il primo non risultava essere l'avente diritto economico della RI 1. In conclusione veniva annunciato che l'Autorità fiscale avrebbe proceduto all'emissione della

tassazione in base agli elementi in proprio possesso e le rettifiche fiscali imponibili anche presso l'azionista sarebbero state imposte in capo a _____, che risultava essere beneficiario economico della RI 1. J. In data 18 giugno 2015 aveva luogo un incontro tra l'Ispettorato fiscale e la contribuente, la quale presenziava per il tramite del suo rappresentante, avv. _____, e di _____. In questa sede l'autorità fiscale esponeva i motivi per i quali riteneva nullo l'accordo del 4 marzo 2015 e informava la contribuente circa le modifiche che intendeva apportare alla sua tassazione. La contribuente, in disaccordo con l'Autorità fiscale, rifiutava di sottoscrivere alcun accordo e chiedeva che, nell'ambito della tassazione della società, venisse considerata la deducibilità del costo per imposte sulle riprese eventualmente effettuate annualmente. K. In data 10 settembre 2015 l'RS 1 notificava alla contribuente la decisione su reclamo, accertando per l'anno un utile imponibile di fr. 121'100.-- e un capitale imponibile di fr. 360'000.--, come proposto dall'Ispettorato fiscale nel resoconto dell'ispezione effettuata tra il 28 e il 30 luglio 2014 datata 13 luglio 2015. In particolare all'utile netto d'esercizio venivano aggiunti fr. 20'000.-- quali prestazioni a prezzi di favore e fr. 2'469.-- quali costi non ammessi, e venivano dedotti sia dall'utile che dal capitale fr. 4'500.-- quali costi per imposte sulle riprese. Nella motivazione allegata l'Autorità fiscale specificava che sui prestiti attivi, essendo stati concessi senza garanzie e piano di rimborso, non sarebbero stati riconosciuti fiscalmente né ammortamenti né perdite in caso di mancato rimborso. L. In data 12/13 ottobre 2015 la RI 1 interpone ricorso avverso la decisione su reclamo dell'RS 1. In particolare la contribuente ritiene che l'Ispettorato fiscale abbia ingiustamente e senza basi giuridiche deciso di ritenere invalido l'accordo siglato il 4 marzo 2015, e che abbia "in modo poco chiaro e poco lecito" acquisito documenti dalla Fiduciaria _____, ex rappresentante della contribuente. In conclusione la ricorrente chiede che venga ripristinato l'accordo del 4 marzo 2015 e che venga aperta un'indagine interna per far luce sui rapporti intercorrenti tra _____ e l'Ispettorato fiscale. M. Nelle sue osservazioni del 9 novembre 2015, RS 1 dopo aver riassunto brevemente i fatti, rileva che oggetto dell'impugnazione è l'iter procedurale, più che l'ammontare dell'utile e del capitale imponibile accertati nella decisione del 10 settembre 2015. Al riguardo l'Autorità fiscale conferma la correttezza della procedura adottata, avendo a più riprese coinvolto i rappresentanti della RI 1 e avendo comunicato alla stessa i motivi dell'invalidità dell'accordo del 4 marzo 2015 sia tramite scritto del 26 maggio 2015 sia in occasione dell'incontro del 18 giugno 2015. Per quanto concerne la decisione, l'Autorità fiscale evidenzia come la stessa sia stata presa sulla base di quanto emerso nel corso della verifica esperita dall'Ispettorato fiscale, che ha rilevato un'insufficiente contabilizzazione dei vantaggi economici a favore dell'azionista _____, calcolata in fr. 20'000.-- e considerata poi prestazione valutabile in denaro a favore di dello stesso. Diritto 1. Nel corso della procedura di reclamo contro la decisione di tassazione relativa al periodo fiscale 2010, la ricorrente ha contestato che _____ sia il suo socio e detentore di controllo, affermando che quest'ultimo avrebbe invece agito a titolo fiduciario per conto di una persona fisica residente in Italia. In seguito alle verifiche richieste dall'Ufficio di tassazione, l'esistenza del preteso rapporto fiduciario non è tuttavia stata riconosciuta. Nel suo ricorso, la società contribuente non si confronta tanto con la questione dell'identità del suo socio né con la definizione degli elementi imponibili, quanto piuttosto con le vicende legate ad un accordo transattivo, sottoscritto con l'autorità fiscale nel corso della procedura di reclamo. In sostanza, la vertenza fra le parti nasce comunque dalla decisione dell'UTPG di assoggettare all'imposta sull'utile l'importo di fr. 20'000.--, corrispondente a prestazioni

valutabili in denaro della società ai soci o a persone vicine. Il controverso accordo transattivo, menzionato nel verbale del 4 marzo 2015, prevedeva infatti una riduzione dei vantaggi imponibili a fr. 6'000.--.

2. 2.1. Gli articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT prevedono, con riferimento all'imposta sull'utile delle persone giuridiche, che:

1. Costituiscono utile netto imponibile: a. il saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente; b. tutti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo del conto profitti e perdite e non destinati alla copertura di spese riconosciute dall'uso commerciale, in particolare: - ...[omissis]... - gli ammortamenti e gli accantonamenti non giustificati dall'uso commerciale; - le distribuzioni palesi o dissimulate di utili e le prestazioni a terzi non giustificate dall'uso commerciale. Quanto all'imposizione delle persone fisiche, gli articoli 19 cpv. 1 LT e 20 cpv. 1 LIFD prevedono da parte loro che:

1. Sono imponibili i redditi da sostanza mobiliare, segnatamente: c. i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure le prestazioni valutabili in denaro provenienti da partecipazioni di qualsiasi genere (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale, ecc.).

2.2. Secondo la giurisprudenza, vi è distribuzione dissimulata di utili quando sono adempiute cumulativamente le quattro condizioni seguenti: 1) la società fa una prestazione senza ottenere una controprestazione corrispondente; 2) tale prestazione è concessa ad un azionista o ad una persona vicina; 3) tale prestazione non sarebbe stata concessa ad un terzo alle stesse condizioni; 4) la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione è tanto palese che gli organi della società avrebbero potuto rendersi conto del vantaggio che concedevano (DTF 131 II 593 consid. 5; 119 Ib 116 consid. 2; 115 Ib 238).

2.3. La giustificazione commerciale di una spesa dipende dal suo contesto. In sostanza, di fronte ad una prestazione della società all'azionista o ad una persona vicina, per stabilire se vi è una distribuzione dissimulata di utili bisogna chiedersi se tale prestazione sia stata fornita per motivi prettamente commerciali oppure in considerazione del rapporto di partecipazione nella società del beneficiario. L'utilità ed il successo economico dell'impegno assunto dalla società non sono di per sé stessi decisivi. Occorre comunque che la spesa in questione sia realisticamente funzionale all'attività aziendale ed ai relativi scopi di profitto. Ciò va valutato sulla base degli usuali doveri di diligenza di un prudente amministratore societario (sentenza del Tribunale federale del 13 giugno 2005 n. 2P.250/2004, in: RtiD II-2005 n. 10t).

2.4. In caso di distribuzione dissimulata di utili, occorre poi quantificare la ripresa da effettuare ai fini del calcolo dell'utile imponibile. La constatazione di una sproporzione tra la prestazione della società e la contropartita dell'azionista implica la determinazione del valore economico reale della prestazione fornita, che va posto a confronto con le condizioni pattuite. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il valore economico reale è di principio costituito dal prezzo che sarebbe disposto a pagare un terzo qualunque per lo stesso servizio su di un mercato libero ed aperto (DTF 107 Ib 325 consid. 3c; sentenza del Tribunale federale del 26 novembre 2003 n. 2A.39/2003, in: RDAF 2004 II 60, consid. 2.2 e 3.3). Questo criterio non può però venir trasposto come tale agli oneri che una società anonima si assume per le spese private degli azionisti, come per i costi legati ad oggetti patrimoniali che servono esclusivamente al loro mantenimento o al loro diletto, acquistati dalla società senza essere destinati alla sua attività aziendale. In assenza di comportamento conforme alle regole di mercato, non è infatti possibile riferirsi a prezzi effettivi di paragone. Occorre piuttosto basarsi su di una controprestazione che permetta alla società di coprire i costi sopportati e di conseguire un utile adeguato (sentenza del Tribunale federale del 13 giugno 2005 n. 2P.250/2004, in: RtiD II-2005 n. 10t).

3. 3.1. Come esposto in narrativa, in seguito al reclamo della contribuente,

l'UTPG ha convocato a diverse riprese i rappresentanti di quest'ultima e ha chiesto ripetutamente documentazione. Al termine di una prima audizione (29 settembre 2014), l'autorità fiscale ha proposto di ridurre l'utile imponibile da fr. 245'000.-- a fr. 200'000.--, ma i rappresentanti della reclamante non hanno sottoscritto l'accordo. Al termine di una seconda audizione (4 marzo 2015), l'autorità di tassazione ha proposto di ridurre l'utile a fr. 111'666.--, corrispondente cioè all'utile dichiarato dalla stessa contribuente (fr. 103'197.--), con la ripresa di un costo non ammesso (fr. 2'469.--) e di vantaggi (fr. 6'000.--). L'accordo è stato tuttavia subordinato, da parte dell'UTPG, all'adempimento delle seguenti condizioni: · l'accertamento dell'avente diritto economico della contribuente, mediante contratto fiduciario, copia del documento di legittimazione e attestazioni bancarie comprovanti la buona fede delle operazioni finanziarie; · deposito di 5'000 franchi all'Ufficio esazione e condoni; · inoltro dichiarazione 2013 entro il 30.6.2015. Ricevuta la documentazione richiesta, con lettera del 26 maggio 2015, l'UTPG ha ritenuto non adempiuta la prima delle condizioni previste dall'accordo transattivo. _____ risultava infatti essere il beneficiario economico della _____ SA, società che aveva costituito la ricorrente. Tale conclusione è stata ribadita nel verbale di audizione del 18 giugno 2015.

3.2. 3.2.1. Il 13 luglio 2015, l'Ispettorato fiscale ha rassegnato il suo rapporto, basato sulla verifica esperita nei giorni dal 28 al 30 luglio 2014. Nello stesso, si è soffermato fra l'altro sui costi che figuravano nel conto economico della società insorgente. 3.2.2 Per quanto attiene alle spese di rappresentanza e di trasferta (fr. 9'577.-- nel periodo fiscale 2010), ha rilevato che, per la maggior parte, si trattava di "consumazioni presso ristoranti del Ticino", ma che "quasi nulla è stato trovato circa eventuali spese di propaganda". Ha poi sottolineato che "i costi di ristorazione all'esterno di RI 1 non si giustificavano in quanto l'_____ può svolgere la propria attività professionale di affittacamere solo essendo presente in azienda, presso la quale già le ospiti consumano i pasti". L'Ispettorato ha anche argomentato che "il procacciamento d'affari per le ospiti... è vietato dalla legge", escludendo comunque che "l'azionista svolga tale attività presso i ristoranti del Ticino", come pure che "l'eventuale ricerca di affittuarie per le stanze ancora libere, difficilmente può portare positivi frutti pasteggiando nei ristoranti locali". In ogni caso, "non vi è neppure evidenza nei conti annuali che l'eventuale attività di procacciamento affari, qualora realmente intrapresa, abbia generato alcun incremento occupazionale in almeno uno dei tre esercizi verificati". L'Ispettorato fiscale ha pertanto concluso che poteva essere ammesso tutt'al più un importo di fr. 2'000.--, "per eventuale pubblicità svolta su internet... seppur non comprovata", con la conseguenza che la differenza (fr. 7'577.--) doveva essere ripresa a titolo di vantaggi all'azionista. 3.2.3. In relazione ai costi per l'uso dei veicoli a motore, il rapporto dell'Ispettorato così si esprime: I costi di manutenzione allibrati a CE si riferiscono a benzina, assicurazione, tasse di circolazione e servizi cagionati dai due veicoli immatricolati a nome della contribuente e più precisamente: - TI 179475 _____, entrata 16.03.2010 / uscita 11.02.2014 - TI 179475 _____, entrata 03.02.2009 / uscita 06.10.2011 Dato che tra i dipendenti di RI 1 risulta plausibile essere solo l'_____ l'unico al beneficio dell'uso della vettura aziendale, né nelle diverse audizioni è stato affermato il contrario, ci si è chinati innanzitutto sul reale scopo aziendale dei due veicoli per rapporto al solo utilizzatore delle vetture, successivamente si è valutata la tipologia delle stesse per rapporto all'effettiva attività commerciale svolta. Sull'aziendalità dei beni risulta di principio che una vettura è in esubero, in quanto vi appunto una sola persona che le utilizza, pertanto l'uso di una determina l'esclusione dell'altra; data la differenza di tipologie e di valore delle autovetture abbiamo considerato

come un unico veicolo la Nissan Patrol (quest'ultima e non la _____ in quanto immatricolata per prima). Da ciò ne deriva che per la _____ non può essere ammessa l'aziendalità del bene almeno per i periodi 2010 e 2011 (sino al mese di ottobre). Dato che successivamente la _____ è stata venduta, entra in linea di conto l'aziendalità, ma solo di principio, della _____ per l'anno 2012 (da maggio). Passando alla valutazione della tipologia di vettura per rapporto alla reale attività commerciale esercitata, non si può non tenere in considerazione che la RI 1 si limita ad affittare camere in forma continuata a ragazze esercitanti la prostituzione e non come struttura alberghiera. È indiscutibile che proprio il genere di attività svolta può determinare la plausibilità commerciale di una vettura di lusso piuttosto che di un'utilitaria. Un gestore patrimoniale con un portafogli clienti di diverse decine di milioni, ad esempio, ha necessità di trasmettere ai propri clienti un'immagine di prestigio e sicurezza che un furgone commerciale non darebbe, così come un hotel cinque stelle lusso, per trasmettere l'esclusività della struttura e della clientela, non può lasciare posteggiate davanti all'entrata piccole utilitarie vecchie e rovinate dal tempo, quanto piuttosto vetture sportive, costose e di altrettanto lusso straordinario; il cliente deve sentirsi speciale in un luogo altrettanto speciale. Nel nostro caso per l'attività esercitata, affittacamere rivolta in forma esclusiva a ragazze esercitanti l'attività di "intrattenimento personale", non si registrano infatti servizi alberghieri per i turisti in transito, né in tal senso la struttura si propone al pubblico, non si giustifica dal punto di vista commerciale e fiscale la tipologia "lusso" delle vetture immatricolate a nome della Sagl (soprattutto con riferimento alla _____). Non volendo fiscalmente imporre una specifica vettura piuttosto che un'altra, non è questo compito dell'autorità fiscale, ci si limita in questo ambito a considerare ammissibile una sola vettura di valore medio, andando di conseguenza non a scegliere quale dei veicoli immatricolati è più consono all'attività esercitata da RI 1, quanto piuttosto il valore del costo ammissibile a carico del CE della società per il costo leasing e l'uso quotidiano. In conclusione, l'Ispettorato ritiene giustificati costi per i veicoli nella misura di fr. 6'000.--, con la conseguenza che ha proposto una ripresa di fr. 13'363.-- per vantaggi legati all'uso delle automobili.

3.2.4. Complessivamente, le riprese per vantaggi ammontano pertanto a fr. 20'000.-- (fr. 7'577.-- più fr. 13'363.--). Il rapporto precisa poi che "la rettifica fiscale dovrà essere posta a carico dell'azionista _____ una seconda volta ma nella misura del 60% giusta l'art. 19 cpv. 1 bis LT e l'art. 18 cpv. 1 bis LIFD".

4. 4.1. Alla luce delle considerazioni che precedono, in particolar modo delle risultanze della verifica intrapresa dall'Ispettorato fiscale, è innegabile che la società insorgente abbia concesso prestazioni valutabili in denaro a _____, ADE della società _____ SA. Gli importi registrati nel conto economico quali costi di rappresentanza, da un lato, e spese per le automobili, dall'altro, sono palesemente eccessivi, se si tiene conto della natura dell'attività esercitata dalla società stessa. In realtà, la ricorrente non contesta neppure l'esistenza delle distribuzioni dissimulate di utile né la loro misura. Si limita infatti a lamentare il fatto che l'autorità fiscale abbia annullato gli accordi presi in data 4 marzo 2015 "senza alcuna base giuridica".

4.2. Tornando alla proposta di accordo transattivo contenuta nel verbale di audizione del 4 marzo 2015, la stessa solleva qualche interrogativo. In primo luogo, quantifica i vantaggi concessi dalla società a _____ in soli 6'000.-- franchi, quando invece l'Ispettorato fiscale li aveva commisurati in oltre 20'000.-- franchi. È vero che il rapporto dell'Ispettorato è successivo (13 luglio 2015), ma l'ispezione risale ai giorni dal 28 al 30 luglio 2014. In secondo luogo, fa dipendere la commisurazione dei suddetti vantaggi dalla verifica dell'avente diritto economico della società. Evidentemente, nel corso dell'udienza del 4 marzo 2015, i rappresentanti della società contribuente devono

aver sostenuto che _____, fino a quel momento da sempre considerato socio effettivo della RI 1, quale avente diritto economico della società panamense _____ SA, agiva in realtà quale fiduciario di una persona fisica residente in Italia, cioè _____. Da qui la proposta di aggiungere “nelle tassazioni IC/IFD 2010, 2011 e 2012 del signor _____..., gerente della contribuente sino al 14.05.2014 (data FUSC), ... Fr. 6'000.-- annui quali redditi d'altra fonte”. Lo stesso importo era ripreso nel calcolo dell'utile della società. Come si vede, la proposta di accordo transattivo prevedeva, da un lato, la riduzione dell'ammontare delle prestazioni valutabili in denaro a 6'000.-- franchi, e, dall'altro, la loro attribuzione a _____ in qualità non di socio bensì di gerente della RI 1. Per finire, l'UTPG non si è ritenuta vincolata al rispetto dell'accordo in questione, a causa dell'inadempimento della condizione cui era stata subordinata la sua efficacia.

4.3. Come afferma il Tribunale federale, sebbene l'autorità di tassazione sia vincolata nella sua azione al principio di legalità e non possa pertanto concludere con i contribuenti accordi fiscali per regolare una concreta fattispecie, quanto all'esistenza, all'estensione o al modo di imposizione, in deroga alle disposizioni legali, tuttavia giurisprudenza e dottrina ammettono due eccezioni a questa regola: · in primo luogo, se la base legale lascia margini di incertezza e l'autorità procede applicando la regola che il legislatore avrebbe adottato se avesse regolamentato il caso specifico; · in secondo luogo, quando nell'ambito della procedura di tassazione né il fisco né il contribuente hanno precisa conoscenza di taluni elementi di fatto e la determinazione di questi ultimi richiederebbe sforzi considerevoli, allora su questi punti le parti possono concludere accordi anche in assenza di base legale; la convenzione non deve comunque risultare contraria al diritto materiale (cfr. sentenza del 9 novembre 2007 n. 2C_75/2007 e 2C_76/2007, in RtiD I-2008 n. 14t consid. 4.3, con riferimento a: RDAF 2006 II p. 419 consid. 3.1; ASA 74 p. 737 consid. 4.2; RDAF 1999 II p. 97 consid. 7b/aa). Stabilita la liceità dell'accordo, il medesimo, analogamente ad un qualunque contratto, risulta di principio vincolante per entrambe le parti (Rickli , Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht, Basilea 1987, p. 103 seg.). I contribuenti non possono quindi dipartirsene unilateralmente, poiché incorrerebbero in un comportamento contraddittorio contrario al principio della buona fede, il quale è valido sia in ambito contrattuale tra privati (art. 2 CC), sia più in generale in tutti i rapporti tra cittadini ed autorità (art. 5 cpv. 3 Cost.).

4.4. Nel caso in esame, è perlomeno dubbio che l'accordo transattivo proposto alla reclamante fosse legittimo. Se l'Ispettorato fiscale aveva accertato spese non giustificate, da riprendere quali prestazioni valutabili in denaro, nella misura di oltre 20'000.-- franchi, non si comprende infatti come l'UTPG abbia potuto proporre una transazione basata su una valutazione dei vantaggi a fr. 6'000.--. Inoltre, se socio della ricorrente è sempre stato considerato _____, che aveva dichiarato in diversi periodi fiscali di detenere le quote di partecipazione nella RI 1, è difficile ammettere che, improvvisamente, potesse essere considerato semplicemente “gerente della contribuente”.

A quest'ultimo riguardo, non si spiega del resto perché, ai fini dell'imposizione della società, fosse determinante accertare a quale persona fisica dovessero essere attribuiti i vantaggi imponibili. L'attribuzione soggettiva di un reddito o di un costo è infatti un elemento della fattispecie impositiva. Può porsi allora la questione di attribuire ad una persona fisica una prestazione valutabile in denaro da parte di una società (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale 2C_770/2016 del 26 settembre 2016 consid. 2.2). Nel caso in discussione, tuttavia, si tratta unicamente di determinare l'utile imponibile della società, ragione per cui non è decisivo stabilire a quale persona fisica sia attribuibile il reddito corrispondente. Una prestazione valutabile in denaro, del resto, può essere fatta al socio o a

una persona vicina. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, si considerano persone vicine i membri dell'amministrazione o altri organi, come pure ogni persona fisica o giuridica, quando sussistono legami economici o personali che, in base all'insieme delle circostanze, si devono considerare la vera ragione della prestazione imponibile. Una persona si considera vicina anche quando l'azionista le permette di usare la società come se le appartenesse (cfr. p. es. la sentenza n. 2C_88/2011 e 2C_89/2011 del 3 ottobre 2011, consid. 2.1.1 e giurisprudenza citata). Pertanto, anche se l'UTPG avesse avuto il dubbio circa l'effettiva condizione di socio di _____, è in ogni caso fuori discussione che sia stato quest'ultimo a beneficiare delle prestazioni della società, tutt'al più quale persona vicina. Anche se ciò poteva determinare conseguenze fiscali diverse sul piano dell'imposizione della persona fisica, sarebbe stato del tutto irrilevante ai fini della tassazione della società.

4.5. In queste circostanze, ci si potrebbe quindi anche chiedere se l'accordo in discussione, nella misura in cui derogasse alla legge, non sia in realtà nemmeno lecito (cfr. la sentenza del Tribunale federale n. 2C_480/2017 del 25 maggio 2018 consid. 6.4.3 e la dottrina citata). Ritenuto che l'accordo non è comunque vincolante, perché sottoposto ad una condizione che non si è verificata, la questione non va tuttavia approfondita oltre.

5. 5.1. Come ripetutamente ricordato, l'efficacia dell'accordo del 4 marzo 2015 era subordinata alla condizione che venisse portata la prova che l'avente diritto economico della RI 1 fosse _____, come sostenuto dai rappresentanti della contribuente. Secondo l'autorità di tassazione, alla luce della documentazione successivamente prodotta dalla ricorrente, tale circostanza non è stata tuttavia provata. La ricorrente ha prodotto a tal fine, in particolar modo, un "mandato fiduciario" stipulato da _____ e da _____ e un contratto fiduciario concluso fra _____ e la _____. 5.2. Secondo la costante prassi cantonale e federale, non può essere presa in considerazione l'affermazione, secondo cui un negozio giuridico concluso in nome proprio è stato stipulato fiduciariamente per conto di un terzo, a meno che il rapporto fiduciario non sia provato in modo ineccepibile. Ciò vale in particolar modo quando il fiduciante è domiciliato all'estero (ASA 49 p. 211; 35 p. 432 ; 25 p. 378; DTF 70 I 47; StE 1989 B 101.2 N 7). Infatti, in quest'ultimo caso, non si potrebbe fare conseguire dall'esonero del fiduciario l'imposizione del fiduciante; sarebbe dunque favorito il dilagare della frode fiscale (ASA 35 p. 432; STF 2A.137/1994 e 2P.126/1994 del 6 gennaio 1995 e riferimenti; RDAT II-1994 n. 11t). I presupposti per la prova ineccepibile della sussistenza di un rapporto fiduciario sono stati definiti dall'Amministrazione federale delle contribuzioni in due promemoria, relativi l'uno ai c.d. "conti fiduciari" e l'altro ai rapporti fiduciari in generale. Si tratta in particolare delle condizioni seguenti:

- Contratto fiduciario: tra il fiduciante ed il fiduciario devono esistere accordi scritti risalenti all'epoca in cui il mandato fiduciario è stato conferito. Il bene che è oggetto del contratto fiduciario deve essere esattamente descritto; inoltre il contratto deve espressamente prevedere che rischi e spese relative all'investimento, all'amministrazione ed alla vendita del bene fiduciario sono esclusivamente a carico del fiduciante. Nel contratto deve essere altresì disciplinata la commissione che spetta al fiduciario.
- Rischi e spese: il fiduciario non deve correre alcun rischio derivante dall'investimento, dalla gestione e dalla realizzazione dei beni fiduciari. Ogni spesa ivi relativa e ogni onere quali gli ammortamenti, le perdite, ecc. debbono essere sopportati esclusivamente dal fiduciante. Queste condizioni devono essere stipulate nel contratto.
- Onorario: il fiduciario deve potere reclamare al fiduciante una commissione calcolata in base alla tariffa usuale per la natura dell'operazione. Secondo la prassi, il tasso applicabile della commissione è stabilito anzitutto in funzione dell'importanza dei servizi

prestati dal fiduciario; esso può variare e le basi di calcolo cambiano in funzione della natura, importanza, il luogo dove sono situati i beni sottoposti al contratto fiduciario. Le condizioni dettagliate dell'onorario del fiduciario debbono figurare nel contratto. (cfr. p. es. la sentenza CDT 80.1997.217 del 2 luglio 1998, consid. 7.1.). 5.3. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i summenzionati presupposti non sono condizioni imprescindibili per il riconoscimento fiscale di un rapporto fiduciario. Il promemoria del 1967 vale quale direttiva amministrativa ma l'esistenza del medesimo rapporto può essere dimostrata anche in altri modi: ciò che più conta è l'esistenza di una prova univoca (p. es. la sentenza 2C_24/2014, consid. 4.3.2. con rinvii). In particolar modo quando si tratta di rapporti giuridici internazionali, tale prova sottostà tuttavia a esigenze rigorose, poiché tali rapporti sfuggono al controllo delle autorità fiscali svizzere (cfr. la sentenza 2C_24/2014 del 29 gennaio 2015 consid. 4.3.2 e riferimenti). 5.4. Il 16 marzo 2014, _____, in rappresentanza della reclamante, ha prodotto due "mandati fiduciari", con i quali _____, residente a _____ (_____), conferiva mandato fiduciario a _____, per la sottoscrizione delle quote societarie, rispettivamente, della RI 1 (mandato del 29.1.2003) e della _____ SA (mandato del 28.9.2007). In virtù di tali mandati, _____ avrebbe costituito le società "a nome e per conto" di _____, il quale si sarebbe assunto "le spese relative alla sottoscrizione, alla costituzione, alla gestione amministrativa, alle spese e tasse". L'autorità fiscale ha tuttavia negato che i documenti prodotti permettessero di ritenere adempiuta la condizione prevista (cfr. la lettera del 29.4.2015 dell'Ispettorato fiscale alla contribuente). In primo luogo, l'UTPG ha rilevato come i mandati litigiosi non siano conformi ai requisiti previsti dal Promemoria dell'AFC sul contratto fiduciario, visto che non attribuiscono i rischi al fiduciante e non prevedono le condizioni relative alla commissione fiduciaria. L'autorità ha inoltre osservato che il mandato non risultava neppure essere stato rispettato, per il fatto che prevedeva che le società fossero costituite "a nome e per conto del mandante", mentre le quote sono state attribuite, nell'iscrizione a Registro di commercio, ad altri soggetti (_____, con una quota da fr. 1'000.-- e _____, Panama, con una quota da fr. 20'000.--). I contratti in questione, come pure evidenziato dall'autorità fiscale, sono altresì in contrasto con quanto emerge dagli atti relativi alla costituzione della stessa _____ SA, prodotti successivamente dalla ricorrente (cfr. la lettera del 26 maggio 2015 dell'Ispettorato fiscale alla contribuente). Dal contratto fiduciario dell'8 ottobre 1999 emerge infatti che _____ aveva conferito mandato alla _____ SA di _____, affinché costituisse la società panamense _____. In questo contratto, _____ dichiarava di essere l'avente economicamente diritto della società e garantiva che "gli averi messi a disposizione della medesima [era]no di sua personale pertinenza (e pertanto non scaturivano) da un precedente rapporto fiduciario con terzi)". Come evidenziato dall'Ispettorato fiscale, si deve concludere che il mandato fiduciario del 29.1.2003, che _____ avrebbe conferito a _____ per la costituzione della RI 1, non è mai stato eseguito. Infatti, la _____ SA ha sottoscritto a proprio nome una quota di 20'000.-- franchi su un totale di 21'000.-- franchi del capitale della RI 1. E, come poc' anzi ricordato, il capitale della società panamense apparteneva ad _____, che aveva esplicitamente escluso che gli averi messi a disposizione scaturissero da un precedente rapporto fiduciario con terzi. 5.5. Come correttamente accertato dall'autorità fiscale, pertanto, la documentazione presentata dalla ricorrente nell'ambito della procedura di reclamo non dimostrava che _____ fosse beneficiario economico della RI 1. Non avendo la società contribuente dimostrato che l'avente diritto economico fosse _____, le condizioni cui

era stata subordinata l'efficacia dell'accordo non erano adempiute. L'autorità fiscale ha quindi correttamente ritenuto inefficace l'accordo e ne ha dato comunicazione alla contribuente, dandole inoltre la possibilità, dalla stessa non colta, di trovare un nuovo accordo in sede di audizione del 18 giugno 2015. 6. 6 .1. La contribuente chiede infine che venga "aperta una indagine interna per capire quali sono stati i reali rapporti tra l'Ispettorato e la _____", cioè la sua rappresentante contrattuale fino al 10 febbraio 2015, ritenendo poco chiaro e poco lecito il fatto che l'Ispettorato abbia acquisito direttamente dalla fiduciaria documentazione relativa alla RI 1. 6.2. L'art.197 cpv.1 LT stabilisce che l'autorità fiscale, senza obbligo di preavviso, ha facoltà di eseguire o di far eseguire ispezioni dei libri contabili, accertamenti sugli elementi imponibili del contribuente e sui suoi rapporti d'affari con terzi. Le indagini possono estendersi a tutte le tassazioni non ancora cresciute in giudicato. Di analogo tenore l'art. 123 cpv.2 prima frase LIFD, secondo il quale le autorità di tassazione possono in particolare far capo a periti, svolgere ispezioni ed esaminare sul posto i libri contabili e i giustificativi. 6.3. A parte il fatto che questa Corte non ha evidentemente la competenza di aprire un'indagine interna all'Ispettorato fiscale, in considerazione della separazione dei poteri e dell'indipendenza della magistratura rispetto all'amministrazione cantonale, anche i presupposti cronologici su cui si fonda la censura della ricorrente non sono comprensibili. Non si comprende infatti come possa rimproverare all'autorità fiscale di avere "acquisito documentazione direttamente dalla fiduciaria", cioè dalla _____ la quale "non [la] rappresentava più da diverso tempo, e l'Ispettorato ne era a conoscenza". Come già ricordato, l'ispezione, che sarebbe sfociata nel rapporto dell'Ispettorato del 13 luglio 2015, è stata effettuata nei giorni dal 28 al 30 luglio 2014. La lettera, con cui la società insorgente ha comunicato all'UTPG di aver revocato il mandato alla _____, risale tuttavia al 10 febbraio 2015. Da quel momento, sia l'UTPG sia l'Ispettorato fiscale si sono rivolti esclusivamente alla gerente _____, come indicato dalla stessa contribuente nella lettera in questione. 7. In considerazione di tutto quanto precede, il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese processuali sono poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia

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