

TI_GERICHTE 80.2017.35 vom 19. Januar 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-01-19, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.35

FR: TI_GERICHTE 80.2017.35 du 19 janvier 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.35 del 19 gennaio 2017

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: distribuzione dissimulata di utile, pretesa messa a disposizione di personale a favore di società sorella in perdita, mancata prova del prestito di personale

Erwägungen

E. 1

Per tale ragione, RI 1 avrebbe incrementato la propria fatturazione nel 2014. Secondo RI 1, se i dipendenti fossero stati trasferiti direttamente alle sue dipendenze i relativi costi sarebbero stati accettati come costi deducibili. L'UTPG ritiene che la somma di fr. 82'000.- debba essere reintegrata nell'utile di RI 1. L'autorità fiscale specifica di aver richiesto più volte la produzione del dettaglio della fatturazione, ed in particolare del carico giornaliero sui clienti delle ore di lavoro prestate dai dipendenti. La documentazione in questione non sarebbe stata fornita: la contribuente ha spiegato di utilizzare un modello di fatturazione dei costi ai clienti a forfait. Nelle osservazioni al gravame l'UTPG precisa come le società contribuenti non siano mai state in grado di presentare un qualsiasi documento o dettaglio a comprova del lavoro effettivamente svolto. L'autorità fiscale è dell'avviso che, in particolare nelle relazioni fra persone vicine, quest'aspetto è fondamentale, soprattutto perché l'azionista di società sorelle avrebbe altrimenti la possibilità di spostare in modo arbitrario e pertanto incontrollato parte dei ricavi dall'una all'altra delle società da lui detenute, situazione delicata specie quando una delle due società versa in condizioni finanziarie meno favorevoli, rispettivamente è in perdita.

E. 1.1

Secondo l'art. 57 LIFD (di egual tenore l'art. 66 LT) l'imposta sull'utile ha per oggetto l'utile netto.

E. 1.2

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

E. 1.3

Il diritto fiscale si basa sul bilancio commerciale. Se stabilito nel rispetto delle norme legali applicabili, esso è infatti determinante anche per la definizione dell'utile imponibile (*Massgeblichkeitsprinzip*), fatta eccezione unicamente per le disposizioni correttive proprie al diritto tributario (sentenza TF 2C_520/2015 del 28.12.2015, consid. 3.1; DTF 132 I 175 consid. 2.2, con riferimento a: Behnisch, *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, in: *Aktienrecht 1992-1997: Versuch einer Bilanz*, p. 21 ss.). In altri termini, il carattere vincolante dei conti annuali (secondo l'art. 957 a CO) viene a cadere soltanto nella

misura in cui gli stessi risultano in contrasto con regole imperative del diritto commerciale o vanno osservate norme fiscali che ne correggono le valutazioni (decisione TF n. 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: StPS 24 p. 100, consid. 2.1; Bernardoni/ Bortolotto , La fiscalità dell'azienda, 2^a ediz., Mendrisio 2010, p. 73 ss.; Locher , Kommentar zum DGB, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 2 ad art. 58 LIFD, p. 242; Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter , Handkommentar zum DBG, 2^a ediz., Zurigo 2009, n. 1 ad art. 58 LIFD, p. 713).

E. 1.4

La ricorrente ha censurato la ripresa di fr. 82'000.- quale risanamento di _____. L'insorgente spiega che la crisi bancaria verificatasi nel 2013, con conseguente ripercussione nel settore fiduciario, avrebbe portato al progressivo smantellamento dell'ufficio di _____ a _____. Parte dei mandati attribuiti a tale società sarebbero stati rescissi. I 4 dipendenti di _____ (prima questa società ne contava 10) sono stati trasferiti a _____. Presso gli uffici di _____ i dipendenti di _____ avrebbero lavorato prevalentemente per i clienti di RI

E. 2.1

Si tratta pertanto di comprendere se i costi ripresi dall'autorità fiscale e legati a prestazioni svolte da _____ a favore di RI 1 siano o meno giustificati commercialmente e quindi di conseguenza verificare se ci sia o meno una distribuzione dissimulata di utile.

E. 2.2

La dottrina ha così riassunto la nozione di "distribuzione dissimulata di utili" che si può ricavare dalla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. Cagianut/Höhn , Unternehmenssteuerrecht, Berna 1986, p. 398 s.; Höhn/Waldburger , Steuerrecht, 8 a ediz., vol. I, Berna 1997, n. 82 al § 18, p. 456 s.; Oberson , Droit fiscal suisse, Basilea/Francoforte 1998, n. 28 al § 10, p. 172; inoltre CDT n. 80.2000.00031 del 2 maggio 2000, in RDAT II-2000 n. 8t; Danon , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 172 ad art. 57-58): · una prestazione da parte della società, senza una corrispondente controprestazione; · il fatto che la prestazione si traduca in un vantaggio per l'azionista o una persona a lui vicina, cioè che essa non sarebbe stata concessa ad un terzo alle stesse condizioni; · il fatto che il menzionato carattere della prestazione (di avvantaggiare, cioè, un azionista rispetto ai terzi) sia riconoscibile da parte degli organi societari.

E. 2.3

Secondo la cosiddetta teoria del triangolo, proposta dalla dottrina e fatta propria anche dal Tribunale federale, nell'ambito dell'imposta sul reddito, una prestazione valutabile in denaro può pervenire ad una "persona vicina" solo attraverso lo stesso azionista. Ne consegue che una simile prestazione a favore di una persona vicina deve essere imposta presso l'azionista (cfr. p. es. ASA 66 p. 458 consid. 4a; ASA 63 p. 145 consid. 4a; Locher , Kommentar zum DBG, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 129 ad art. 58 LIFD). In linea di principio, la teoria del triangolo si applica anche nel caso di distribuzioni mascherate di utile fra società sorelle. Il vantaggio passa in tal caso direttamente da una società all'altra, mentre gli azionisti vengono coinvolti solo indirettamente. Le prestazioni alle società sorelle costituiscono tuttavia distribuzioni dissimulate di utile agli azionisti e apporti mascherati di capitale degli azionisti alla società beneficiaria (cfr. le sentenze del Tribunale federale n. 2A.73/2005 del 2 agosto 2005, consid. 2.2.2; n. 2P.152/1998 del 28 giugno 2000, consid. 5d; Locher , op. cit., n. 128 ad art. 58 LIFD; Bernardoni/Bortolotto , La fiscalità

dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese, Mendrisio 2010, pp. 448-449).

E. 2.4.1

Contestata è l'ampiezza dei costi fatti valere da RI 1 in relazione alle prestazioni svolte ad opera del personale di _____. La risposta in merito all'esistenza o meno di una sproporzione tra la prestazione fornita da parte della società e la contro-prestazione che ne deriva si determina facendo un paragone tra quello che sarebbe stato pattuito tra persone indipendenti ("Drittvergleich"). Si tratta di esaminare se la prestazione sarebbe stata accordata, nella stessa misura, anche ad un terzo estraneo alla società: ossia si deve verificare se il principio della piena concorrenza ("Dealing at arm's length") è stato rispettato (sentenza TF inc. 2C_1082/2013 del 14.1.2015, consid. 5.1.; DTF 140 II 88 consid. 4.1. p. 92 s.; DTF 138 II 545 consid. 3.2. p. 549; DTF 138 II 57 consid. 2.3 p. 60; sentenza TF inc. 2C_985/2012 del 4.4.2014 consid. 2.3, in Archives 82, p. 749). Questo processo permette d'identificare il valore venale del bene trasferito oppure del servizio reso con il quale la contro-prestazione richiesta deve essere comparata (sentenza TF inc. 2C_272/2011 del 5.12.2011 consid. 3.2.2. in RF 67/2012, p. 127; 2C_265/2009 del 1°9.2009 consid. 2.3, in StE 2010 B 72.13.22 Nr. 52; Danon, Commentaire romand LIFD [a cura di Noël/Aubry Girardin], op. cit. n. 176 e segg. ad 57-58 LIFD; Locher, Kommentar zum DBG, 2004, II. Teil, n. 103 ad art. 58 DBG).

E. 2.4.2

Il carattere commerciale di una spesa è un elemento che concorre ad escludere o ridurre il debito verso l'erario. Secondo la regola generale, l'onere della prova al riguardo spetta quindi al contribuente (DTF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa). Spetta invece al fisco dimostrare l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro a favore degli azionisti. Non compete d'altra parte all'autorità fiscale valutare l'opportunità di una spesa dal punto di vista della politica societaria, sostituendo il proprio apprezzamento a quello della direzione aziendale. La società contribuente deve comunque dimostrare che le prestazioni da essa effettuate sono giustificate dal profilo commerciale. Il fisco può in tal modo accertare che tali prestazioni non sono dettate da stretti legami personali o economici tra la società ed il beneficiario (DTF 119 Ib 431 consid. 2c; DTF 2A.204/1997 del 26 maggio 1999, in: ASA 68 p. 746, consid. 2b; v. anche decisioni TF inc. 2C_1082/2013 del 14.1.2015 consid. 5.4.; inc. TF 2C_927/2013 del 21.5.2014 consid. 5.4; inc. TF 2C_554/2013 del 30.1.2014 consid. 2.2; inc. TF 2C_797/2012 del 31.7.2013 consid. 2.2 et 2.2.1, in StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41).

E. 2.4.3

La Camera si è già occupata di un caso che presenta delle similitudini con la presente fattispecie. Nella sentenza del 29.7.2013 (inc. CDT n. 80.2012.74/75) il Tribunale si è chinato sulla situazione di un veterinario che svolgeva un'attività indipendente ed al contempo era direttore ed azionista unico di una società anonima, il cui scopo era il commercio di alimenti e medicinali per animali. Al ricorrente era stato in particolar modo chiesto di voler presentare la documentazione contabile del conto «salari» con l'annotazione delle funzioni e del grado di occupazione di ciascun dipendente dello studio veterinario, poiché era intervenuta una situazione di «prestito di personale» tra la società anonima e lo studio veterinario e in costanza del fatto che la persona giuridica era in difficoltà finanziarie. Ora, il caso di cui alla sentenza inc. 80.2012.74/75 è stato trattato sulla base degli art. 18 e 27 LIFD, rispettivamente 17 e 26 LT siccome il ricorrente aveva

un'attività indipendente ; tuttavia i principi enunciati dalla sentenza possono applicarsi anche al caso che qui ci concerne. In particolare, l'autorità di tassazione, aveva ritenuto che il costo della manodopera, fatturato dalla società anonima allo studio veterinario, configurasse uno «spostamento di utile dalla ditta individuale alla persona giuridica». Tale tesi era poi stata confermata anche dalla Camera di diritto tributario. Nella sentenza, dopo aver ricordato che l'onere della prova dei fatti che concorrono ad escludere oppure a ridurre il debito verso l'erario è carico del contribuente, era stato indicato come – nel caso concreto – spettasse a quest'ultimo dimostrare in modo ineccepibile il carattere di spesa deducibile del costo del personale, allibrato in contabilità sotto la voce «manodopera in prestito». Dalla documentazione richiesta, in merito al personale occupato presso lo Studio veterinario ed in particolare in merito alle funzioni svolte dallo stesso, la Camera di diritto tributario è giunta alla conclusione che la descrizione delle attività di cui si sarebbe occupato il personale prestato allo studio veterinario, era estremamente generica ed in ogni caso insufficiente a consentire di valutare il carattere di spesa deducibile delle fatture. La Camera aveva anche precisato come non fosse sufficiente, per adempiere l'onere della prova, il riferimento a non meglio precisate mansioni amministrative e di facchinaggio: lo studio veterinario poteva infatti già contare sulla collaborazione della moglie del ricorrente. Inoltre neppure era giustificabile il prestito di personale con un aumento dell'attività dello studio, posto come, negli anni successivi a quelli esaminati, non era stato assunto alcun personale in sostituzione di quello licenziato (si rilevava come in uno dei periodi fiscali successivi i costi per salari fossero addirittura diminuiti). Nella sentenza si concludeva indicando come: «L'esistenza di rapporti di prossimità tra lo studio veterinario e la neo costituita società anonima rappresenta un chiaro indizio che permette di accreditare la tesi di un travaso di utili, in base a valutazioni di convenienza fiscale. Come sottolineato dall'autorità di tassazione, le perdite d'esercizio registrate dalla neo costituita Q. SA hanno infatti permesso al ricorrente di «gonfiare» le spese dello studio veterinario nell'intento di diminuirne l'utile, senza d'altra parte condizionare la tassazione della società anonima, che continuava a presentare risultati d'esercizio praticamente nulli». La Camera aveva pertanto concluso ritenendo come il costo del personale prestato allo studio veterinario non costituisse una spesa commercialmente giustificata.

E. 3.1

Nel caso sub iudice , va precisato che sia _____ che RI 1 sono state oggetto di verifica da parte dell'Ispettorato fiscale. Dai rapporti agli incarti emerge come queste due persone giuridiche siano detenute dallo stesso azionariato: per metà da _____ e per la rimanente metà da parte della madre di quest'ultimo _____, residente a _____ Per quanto attiene al Rapporto di verifica di RI 1, gli ispettori hanno approfondito – dal conto economico – la voce legata alle consulenze per prestazioni fornite da parte di terzi. In particolare, è stato rilevato come nel 2014 le prestazioni fornite da _____ (in precedenza _____) a favore RI 1 fossero state quantificate in fr. 132'050.- (nel 2013 la somma era pari a fr. 100'166.-, mentre che nel 2012 di fr. 73'486.-). Già l'ispettorato fiscale rimarcava che, nonostante molteplici richieste, non erano mai stati presentati dalla società ricorrente i dettagli del lavoro prestato da parte dei dipendenti di _____. Inoltre l'Ispettorato aveva rilevato che dall'analisi dei conti di _____ emergeva che quest'ultima doveva essere risanata già dal 2012 (Rapporto di verifica dell'Ispettorato fiscale concernente RI 1, p. 16). _____ 2012 2013 2014 CA liberato 100'000.- 100'000.- 100'000.- Riserva legale da utili 9'100.- 9'100.- 9'100.- Risultati riportati (-) 6'111.- (-) 128'249.- (-) 156'570.- Risultato d'esercizio (-) 122'138.- (-) 28'312.- (-) 10'932.-

Capitale (-) 19'149.- (-) 47'470.- (-) 58'402.-

E. 3.2

L'autorità fiscale lamenta che la ricorrente non abbia mai prodotto alcun documento al comprova del lavoro effettivamente svolto dai dipendenti di _____ SA, che sarebbero stati messi a disposizione di RI 1. In tal modo, sarebbe venuto meno agli obblighi dipendenti dalla ripartizione dell'onere della prova. L'insorgente, da parte sua, sostiene che a tal fine sarebbe sufficiente "la lista del personale _____ SA che ha gestito i mandati di RI 1 e da quest'ultima fatturati alla propria clientela", mentre non si potrebbe pretendere la produzione del "time sheet a sostegno della fatturazione... poiché in uso solitamente presso le grandi fiduciarie dedite prevalentemente a fatturazione oraria". A tale riguardo, va ricordato che l'art. 333 cpv. 4 CO esclude che il datore di lavoro possa trasferire a un terzo i diritti derivanti dal rapporto di lavoro, in quanto il contrario non risulti da un accordo o dalle circostanze. Con questa disposizione, il codice delle obbligazioni vieta al datore di lavoro di cedere a terzi i diritti derivanti dal rapporto di lavoro e in particolare il diritto alla prestazione di lavoro. Un prestito di personale senza il consenso dei dipendenti interessati è vietato, nell'interesse della tutela della personalità del lavoratore (cfr. p. es. Staehelin, *Der Arbeitsvertrag*, Zürcher Kommentar, vol. V/2c, 4 a ediz., Zurigo 2014, n. 16 ad art. 333 CO, p. 57, con riferimento a DTF 114 II 352). Il prestito di personale è ormai disciplinato da un'apposita legge, la Legge federale del 6 ottobre 1989 sul collocamento e il personale a prestito (LC; RS 823.11). La fornitura di personale a prestito comprende il lavoro temporaneo, il lavoro a prestito e la cessione occasionale di lavoratori ad imprese acquisitrici (art. 27 cpv. 1 dell'Ordinanza del 16 gennaio 1991 sul collocamento e il personale a prestito [OC; RS 823.111]). Tutte e tre le forme hanno in comune il fatto che le prerogative del datore di lavoro sono suddivise fra prestatore e impresa acquisitrice e, in particolare, il prestatore cede all'impresa acquisitrice il potere di impartire istruzioni al lavoratore (art. 26 cpv. 1 OC). In tutti e tre i casi, inoltre, il prestatore conclude con il lavoratore un contratto di lavoro scritto e con l'impresa acquisitrice un contratto di fornitura di personale a prestito scritto; il lavoratore non ha pertanto alcun rapporto contrattuale diretto con l'impresa acquisitrice (Staehelin, *op. cit.*, n. 17 ad art. 333 CO, p. 58). Ora, per giustificare il prestito dei suoi dipendenti alla ricorrente, la _____ SA avrebbe dovuto produrre i contratti scritti richiesti dalla citata legge federale e soprattutto i contratti di lavoro contenenti il consenso dei lavoratori, consenso che è necessario anche se l'impresa acquisitrice appartiene allo stesso gruppo del prestatore (Chenau/Martin, *Commentaire du contrat de travail*, Berna 2013, n. 30 ad art. 333 CO, p. 549). Anche senza pretendere che la ricorrente producesse i timesheet relativi all'impegno giornaliero dei dipendenti che sarebbero stati prestati, l'autorità fiscale poteva comunque attendersi che la contribuente producesse, a comprova della messa a disposizione dei collaboratori della società sorella, i contratti su cui il prestito del personale si era basato.

E. 3.3

D'altra parte, anche volendo ignorare le implicazioni delle regole relative all'onere della prova, si deve ammettere che la documentazione agli atti non supporta la tesi della ricorrente. Se si esaminano i costi legati al personale, che risultano dal conto economico di RI 1 si possono ricavare i seguenti dati: · 2012: fr. 1'234'946.98; · 2013: fr. 759'191.35; · 2014: fr. 550'921.65. Sempre per quanto riguarda i dipendenti, emerge dall'allegata dichiarazione dei salari e degli assegni familiari per l'anno 2014, che in questo periodo fiscale presso RI 1 erano impiegate 10 persone. Per il 2013 agli atti si ha unicamente il

conteggio relativo agli assegni familiari, ma tuttavia da questo si può rilevare che sono state impiegate 14 persone (invero 10 dipendenti hanno lavorato dal 1° al 31.12. dell'anno, mentre le rimanenti 4 hanno svolto periodi più brevi di un anno). Nel 2012 si potevano contare – sempre dal conteggio relativo agli assegni familiari – 18 dipendenti di RI 1 (invero 12 dipendenti hanno lavorato dal 1° al 31.12. dell'anno, mentre i rimanenti 6 hanno svolto periodi più brevi di un anno). Per questi tre periodi fiscali, l'utile dichiarato da parte di _____ è stato il seguente: · 2012: fr. 28'084.35; · 2013: fr. 17'406.39; · 2014: fr. 8'815.28. Sempre dal conto economico si possono dedurre i seguenti elementi per quanto concerne il fatturato di RI 1: · 2012: fr. 1'615'147.68; · 2013: fr. 1'188'083.73; · 2014: fr. 1'116'433.87. Come si può notare si evidenzia un calo del fatturato, che si è contratto dal 2012 al 2014 di quasi mezzo milione di franchi.

E. 3.4

In simili circostanze, mal si comprende come la ricorrente possa affermare nel gravame che nel 2014 fosse “sottodotata” di personale: dai dati citati non si può che rilevare che vi è stata negli anni una contrazione della cifra d'affari accompagnata da una diminuzione del personale dipendente. Non s'intravedono pertanto ragioni commerciali che possano aver indotto la ricorrente a far capo a dipendenti di un'altra società (seppur sorella) per seguire mandati conferiti dai clienti a RI 1, quando sia la cifra d'affari di quest'ultima era in drastica diminuzione sia il suo personale si era ridotto. Ora – analogamente alla sentenza relativa allo studio veterinario – si ritiene come l'UTPG abbia correttamente ravvisato che l'asserito scambio di prestazioni tra le società sorelle non fosse giustificato commercialmente, ma come rilevato dall'UTPG fosse piuttosto un travaso di utili operato nel contesto di una situazione di “società sorelle”. Nella situazione esposta, si deve ritenere che l'autorità fiscale abbia manifestato una certa generosità nei confronti della società contribuente, riconoscendo una parte dell'importo fatto valere (fr. 50'000.-), sebbene essa non abbia comprovato in alcuna maniera l'esistenza e la congruità dei costi sopportati a titolo di prestazioni fornite da terzi.

E. 3.5

Stando così le cose l'UTPG ha giustamente ripreso negli utili della società l'importo di fr. 82'000.-. È infatti incontestabile che la società ricorrente abbia effettuato una prestazione valutabile in denaro alla società sorella _____ SA, i cui conti presentavano perdite cospicue.

E. 4

Visto quanto precede il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di _____ complessivi fr. 500.– per un totale di _____ fr. 2'500.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - (per sé e per RI 1); - ; - ; - . Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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