

TI_GERICHTE 80.2022.148 vom 7. März 2023

TI Tribunale d'appello, 2023-03-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.148

FR: TI_GERICHTE 80.2022.148 du 7 mars 2023

IT: TI_GERICHTE 80.2022.148 del 7 marzo 2023

Erwägungen

E. 1.1

La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fisca-le contro le decisioni degli Uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare preliminarmente se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata, ma anche se una eventuale decisione dell'Ufficio di tassazione, che abbia dichiarato irricevibile il reclamo del contribuente, sia fondata. Se l'irricevibilità del reclamo è stata pronunciata a torto, gli atti verranno retrocessi all'autorità di tassazione per la decisione di merito, mentre, in caso contrario, la Camera confermerà la decisione di irricevibilità.

E. 1.2

Nel caso che qui ci occupa, sulla prima pagina di tutte e tre le decisioni impugnate (2017-2019) è indicata quale data di notifica quella del 5.5.2022. Le decisioni sono tuttavia state notificate alla contribuente, tramite invio APlus, come risulta dalla stessa decisione in alto a destra (viene indicato il numero di invio APlus). Dalla verifica della data di notifica tramite il sistema di tracciamento della Posta (Track & Trace) risulta che la decisione è stata recapitata già il 4.5.2022. In queste circostanze, il termine di ricorso sarebbe venuto a scadere il 3.6.2022. Il ricorso, presentato unicamente 7.6.2022 sarebbe in tal caso tardivo. Occorre preliminarmente verificare la tempestività del ricorso.

E. 2.1

L'art. 227 cpv. 1 LT stabilisce che il contribuente può impugnare con ricorso scritto la decisione su reclamo dell'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notifica, davanti alla Camera di diritto tributario (di medesimo tenore l'art. 140 cpv. 1 LIFD). Tale termine, stabilito dalla legge, è perentorio (art. 192 cpv. 1 LT; art. 119 cpv. 1 LIFD). Il termine decorre dal giorno successivo a quello della notifica. Se l'ultimo giorno cade in sabato, in domenica o in giorno ufficialmente riconosciuto come festivo, la scadenza del termine è protratta al prossimo giorno feriale (art. 192 cpv. 2 LT; art. 133 cpv. 2 LIFD per rinvio dell'art. 140 cpv. 4 LIFD). Quando l'invio di un atto avviene per posta, il termine è reputato osservato se la consegna alla posta svizzera è fatta prima della mezzanotte del giorno della scadenza (art. 192 cpv. 3 LT; art. 133 cpv. 2 LIFD per rinvio dell'art. 140 cpv. 4 LIFD). L'art. 192 cpv. 5 LT precisa che la restituzione in intero del termine è data quando è provato che l'inosservanza del termine è da attribuire a servizio militare, malattia, assenza dal cantone o altri gravi motivi riguardanti il contribuente o il suo rappresentante (v. anche l'art. 133 cpv. 3 LIFD per rinvio dell'art. 140 cpv. 4 LIFD).

E. 2.2

Una decisione si considera notificata non nel momento in cui il contribuente ne prende conoscenza, bensì il giorno in cui viene debitamente comunicata, cioè nel momento in cui entra nella sfera di competenza del suo destinatario, in modo tale che quest'ultimo possa prenderne conoscenza (cfr. la sentenza del Tribunale federale 2A.494/2005 del 7 febbraio 2006 consid. 2.1; inoltre RF 67/2012 p. 301 consid. 4.2). Siccome la legge (né quella federale né quella cantonale) non prescrive una determinata forma, l'autorità fiscale non è obbligata a notificare i suoi atti mediante invio postale raccomandato, ma può procedervi anche con lettera semplice (cfr. la sentenza del Tribunale federale 2C_430/2009 del 14 gennaio 2010, in RF 65/2010 p. 396 consid. 2.4). Dal profilo giuridico, la differenza fondamentale concerne l'onere della prova circa l'effettiva comunicazione di un atto e la data in cui la stessa ha avuto luogo. Infatti, nel caso della notifica di una decisione con lettera semplice, l'amministrazione deve assumere l'onere della prova in base alla regola dell'art. 8 CCS: questa norma, che ha una portata generale e che si applica sia in diritto privato, sia in diritto pubblico, dispone che ove la legge non stabilisca altrimenti, chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova (DTF 114 III 54, 99 Ib 359).

E. 2.3

Secondo la giurisprudenza costante del Tribunale federale, una decisione dell'autorità spedita per lettera raccomandata è notificata al destinatario nel momento della consegna effettiva oppure, se l'invio non è recapitato al domicilio né ritirato alla posta, l'ultimo dei sette giorni durante i quali rimane depositato presso l'ufficio (DTF 127 I 31 consid. 2a). Questa giurisprudenza si applica nei casi in cui il destinatario doveva attendersi, con una certa probabilità, di ricevere una comunicazione delle autorità, cosa che si verifica ogniqualvolta egli è parte in un procedimento in corso (DTF 130 III 396 consid. 1.2.3). Nel caso di un invio postale tramite "APlus", quest'ultimo si reputa notificato dal suo deposito nella bucalettere oppure nella casella postale del suo destinatario, momento che costituisce il punto di partenza per il calcolo del termine di ricorso (sentenza TF 2C_1021/2018 del 26.7.2019 consid. 4.1.; sentenza TF 8C_754/2018 del 7.3.2019 consid. 7.2.3.; sentenza TF 2C_1059/2018 del 18.1.2019 consid. 2.2.2.).

E. 2.4

In un caso trattato dalla Prima Corte di diritto sociale del Tribunale federale (sentenza 8C_50/2007 del 4.9.2007), concernente una decisione dopo opposizione, inviata per raccomandata il 10.7.2006 dall'Ufficio cantonale ginevrino delle persone anziane, che era tuttavia stata postdatata all'11.7.2006, i Giudici hanno ritenuto che il ricorso, presentato il 13.9.2006 al Tribunale cantonale delle assicurazioni sociali ginevrino, fosse comunque tempestivo. In particolare, i Giudici della Suprema Corte hanno ricordato che, secondo la giurisprudenza, la regola secondo cui colui che, senza sua colpa, è stato impedito di presentare un ricorso nel termine fissato, può richiedere la restituzione di tale termine, costituisce un principio generale del diritto. Tale regola discende dal principio di proporzionalità e dal divieto di formalismo eccessivo. Per impedimento non colpevole di compiere un atto di procedura si intende non solamente l'impossibilità oggettiva oppure la forza maggiore, ma pure l'impossibilità soggettiva dovuta a circostanze personali oppure un errore scusabile. Un errore è scusabile, in particolare, quando discende da un'informazione errata sulla quale l'amministrato avrebbe potuto fondarsi in considerazione delle circostanze, conformemente al diritto alla tutela della buona fede. L'interessato non può prevalersi dell'errore scusabile, nel caso in cui avrebbe dovuto riconoscere il carattere

erroneo dell'informazione data dall'amministrazione prestando l'attenzione ragionevolmente esigibile. Tali principi valgono ugualmente quando l'informazione erronea non concerne ad esempio i rimedi giuridici in quanto tali (autorità di ricorso, mezzo d'impugnazione, termine di ricorso), bensì le circostanze pertinenti per l'utilizzo di tali vie di ricorso. La giurisprudenza ha ammesso che, per calcolare il termine di ricorso, il destinatario di una decisione possa, in linea di principio, fondarsi sulla data alla quale quest'ultima è stata adottata e considerare, in buona fede, che la stessa non abbia potuto essergli spedita prima di questa data. Se, tenendo conto del termine di spedizione dell'invio tramite la Posta svizzera, il termine di ricorso è stato mancato di un giorno perché la decisione è stata postdatata di un giorno, l'errore è scusabile. Nella fattispecie esaminata, secondo il TF, nel caso concreto la ricorrente aveva considerato, a ragione, che una decisione spedita per raccomandata l'11.7.2006, e che era stata oggetto di un invito a ritirare l'invio all'ufficio postale competente, non potesse essere stata ritirata prima del 13.7.2006.

E. 2.5

In una sentenza più recente, i Giudici di Mon Repos hanno invece stabilito che il ricorso fosse tardivo, nonostante la presenza di una decisione antidata (sentenza TF 2C_392/2017 dell'11.1.2018, in StR 73/2018 p. 360). Nel caso giudicato, si trattava di una decisione di tassazione su reclamo trasmessa tramite invio raccomandato al rappresentante (un fiduciario diplomato) di una coppia coniugata, il 24.11.2014. Le decisioni portavano tuttavia impressa la data del 10.12.2014. Veniva inoltre riportata la data del termine per presentare ricorso, scadente il 9.1.2015. Sempre rappresentati dal fiduciario, il 6.1.2015, i coniugi presentavano ricorso alla Commissione di ricorso bernese. Il tribunale bernese ha dichiarato irricevibile il ricorso, siccome tardivo. L'Alta Corte svizzera, adita dai ricorrenti, ha riconosciuto che l'indicazione errata del termine di ricorso costituisse un vizio procedurale, motivo per il quale si doveva applicare per analogia la giurisprudenza dello stesso Tribunale federale in ambito di indicazioni errate in materia di vie di ricorso, secondo la quale la parte interessata non deve subire alcuno svantaggio in applicazione delle norme sulla buona fede. La sentenza in questione sottolinea tuttavia che questa giurisprudenza è subordinata alla condizione che la parte interessata non abbia notato l'errore e che non avrebbe dovuto notarlo se avesse prestato la dovuta attenzione. Solo una grave negligenza procedurale di una parte può far venir meno la tutela della buona fede. Inoltre, la protezione del legittimo affidamento viene meno solo se il difetto nell'indicazione del diritto di ricorso sarebbe stato evidente per l'interessato o il suo rappresentante semplicemente consultando la disposizione procedurale pertinente (sentenza TF 2C_392/2017 dell'11.1.2018 consid. 2.3). Nel caso in questione, l'insieme degli elementi, tra i quali l'incoerenza tra il momento dell'invio raccomandato, la data apposta sulla decisione e l'indicazione del termine di ricorso, erano tali per cui il rappresentante non poteva più invocare la tutela del principio della buona fede. Tutti questi aspetti facevano apparire il comportamento del rappresentante, in relazione all'inoltro tardivo del ricorso, come negligente. La semplice consultazione della legge sarebbe stata sufficiente per stabilire che, per l'inizio della decorrenza del termine, era determinante la data di notifica della decisione e non la data stampata sulla stessa. Da un avvocato ci si può attendere che noti l'errore e che reagisca di conseguenza. La Suprema Corte ha ammesso che non si potesse escludere che per l'allora rappresentante dei contribuenti, che era un contabile diplomato (e come tale probabilmente meno esperto di un avvocato sulla procedura), la differenza tra la data stampata sulla decisione e la data in cui era stata notificata non fosse altrettanto evidente. Il rappresentante avrebbe comunque dovuto porsi delle domande, vista la notevole discrepanza tra la notifica

della decisione su reclamo e la durata del termine di ricorso secondo l'indicazione contenuta nella decisione (30 giorni) e la data finale del termine di ricorso stampata sulla decisione (46 giorni). Non era del tutto inimmaginabile che a causa di un motivo di sospensione del termine, il termine potesse essere più lungo. Tuttavia, l'esistenza di un motivo di sospensione del termine e il fatto che il termine di ricorso fosse quindi più lungo non poteva essere presunto alla leggera. Anche se l'esistenza di un motivo di sospensione del termine è presunto, uno dei doveri elementari di ogni rappresentante di una parte - e quindi anche del rappresentante processualmente inesperto - consiste nel raggiungere la certezza dell'esistenza del presunto motivo di sospensione del termine. Nel caso giudicato dal TF, l'allora rappresentante aveva fatto semplicemente affidamento sul termine stampato per la presentazione del ricorso, anche se implicava un termine effettivo significativamente più lungo del termine legale, senza procedere agli accertamenti necessari. Il fatto che il rappresentante avesse ommesso di chiarire perché un termine significativamente più lungo di quello stabilito dalla legge avrebbe dovuto essere applicato, è stato la causa diretta dell'inoltro tardivo del ricorso (sentenza TF 2C_392/2017 dell'11.1.2018 consid. 2.4.3). Motivo per il quale il TF ha considerato che la grave negligenza del rappresentante dei contribuenti non potesse permettere di appellarsi alla tutela del principio della buona fede. Il TF ha così confermato la decisione dei giudici bernesi che avevano ritenuto il ricorso tardivo.

E. 2.6

Come visto, nel caso di specie la decisione dopo reclamo, datata 5.5.2022, è stata notificata direttamente alla contribuente – nonostante il reclamo fosse stato presentato da _____ – il giorno prima, ossia il 4.5.2022. Il ricorso contro le decisioni su reclamo per i periodi 2017, 2018 e 2019 è poi stato presentato da _____. _____ ha interposto ricorso, nel termine di 30 giorni dalla data stampata sulla decisione. Secondo il testo della legge il termine di ricorso di 30 giorni stabilito all'art. 227 cpv. 1 LT decorre a partire dalla notifica della decisione: nel caso di specie essendo la decisione stata recapitata tramite invio APlus (cfr. decisioni, numero d'invio in alto alla pagina 1 sulla destra), la rappresentante della ricorrente avrebbe dovuto verificare la data della notifica, immettendo semplicemente il numero dell'invio, indicato sulla decisione stessa, nel sistema di tracciamento (Track & Trace) sul sito internet della Posta (sentenza 8C_754/2018 del 7.3.2019 consid. 7.2.2. e 7.2.3.). _____, ricevute le osservazioni dell'UTPG che sollevavano la questione della tempestività del gravame, non ha presentato alcuna replica spontanea. Ora, la ricorrente era rappresentata sia nella procedura di reclamo sia in quella di ricorso. Pur ammettendo che l'indicazione della "data" fosse errata, in quanto la decisione era effettivamente stata notificata il giorno precedente, un professionista avrebbe facilmente potuto constatare l'errore in questione e stabilire che la data effettiva della notificazione della decisione era il 4 maggio 2022. Una negligenza da parte di chi ha agito in nome e per conto della contribuente è pertanto innegabile. Dall'altra parte, è vero che la discrepanza fra la "data" impressa sulle decisioni (5.5.2022) e quella effettiva (4.5.2022) non assumeva le proporzioni che aveva invece avuto nel caso su cui il Tribunale federale si è pronunciato l'11 gennaio 2018 (v. supra, consid. 2.5). In questa prospettiva, la fattispecie si avvicina a quella su cui il Tribunale federale si è pronunciato il 4.9.2007, considerando scusabile l'errore in cui era incorso il destinatario di una decisione spedita per raccomandata l'11.7.2006, ma che era stata postdatata di un giorno (v. supra, consid. 2.4).

E. 2.7

La questione della tempestività del ricorso può in ogni caso essere lasciata aperta. Come si vedrà di seguito, nel merito il ricorso si rivela infatti infondato. Nell'indicazione dei rimedi giuridici, l'autorità fiscale deve peraltro fare il possibile per evitare di indurre in errore i contribuenti. Nella maggior parte dei casi, le sue decisioni vengono notificate per posta B, ragione per cui la prassi consistente nel postdarle trova una sua giustificazione. Quando tuttavia procede all'invio tramite posta APlus, è auspicabile che faccia figurare la data di spedizione effettiva (come già più volte ricordato, cfr. sentenza CDT 80.2020.113). II. Nel merito

E. 3.1

La ricorrente contesta la correttezza delle riprese operate dall'UTPG inerenti l'adeguamento della pigione mensile di “ _____ ” ed il costo del personale.

E. 3.2

Secondo l'art. 57 LIFD l'imposta sull'utile ha per oggetto l'utile netto. Di medesimo tenore l'art. 66 LT.

E. 3.3

Gli articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT (testo in vigore nei periodi fiscali 2017 2018 e 2019) 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]... - 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.).

E. 3.4

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 (art. 662 a CO; dal 1° gennaio 2013, 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*, 2ª ediz., Mendrisio 2010, p. 73 ss.; Locher , *Kommentar zum DBG*, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 2 ad art. 58 LIFD, p. 242; Richner/Frei/Kaufmann/ meuter , *Handkommentar zum DBG*, 2ª ediz., Zurigo 2009, n. 1 ad art. 58 LIFD, p. 713).

E. 3.5

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 (sentenza TF 2C_11/2018 del 10.12.2018, consid. 7.2.; DTF 131 II 593 consid. 5; 119 Ib 116 consid. 2; 115 Ib 238).

E. 3.6.1

Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utili (DTF 131 II 593 consid. 5.1), valgono anche le rinunce a determinati proventi in favore dell'azionista o di una persona a lui vicina, con una corrispondente riduzione, presso la società, dell'utile esposto nel conto economico. Questa forma di prestazione valutabile in denaro viene definita con la nozione di prelevamento anticipato dell'utile (Gewinnvorwegnahme ; cfr. Bernardoni/Bortolotto , La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese, Mendrisio 2010, p. 432). Essa sussiste per l'appunto quando la società non rivendica alcun diritto su introiti di sua competenza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista, rispettivamente quando quest'ultimo non fornisce la controprestazione che la società esigerebbe da un terzo (sentenza del Tribunale federale 2A.204/2006 del 22 giugno 2007, consid. 6; sentenza 2A.263/2003 del 19 novembre 2003, in: ASA 74 pag. 660, consid. 2.2; sentenza 2A.602/2002 del 23 luglio 2003, consid. 2, con riferimenti).

E. 3.6.2

Tali presupposti ricorrono ad esempio anche quando la società assume spese private di un'azionista oppure quando rinuncia ad un adeguato indennizzo per le prestazioni fornite al medesimo, come quando per la messa a disposizione di un alloggio incassa pigioni inferiori a quelle di mercato (sentenza 2P.250/2004 del 13.6.2005, consid. 3.1.).

E. 3.6.3

La domanda a sapere se una spesa sia giustificata dal punto di vista commerciale dev'essere analizzato secondo i criteri di economia aziendale. I costi sono ammessi dal punto di vista economico se appaiono giustificabili da un punto di vista commerciale; secondo la giurisprudenza, le spese sono giustificate dal punto di vista economico se hanno un collegamento diretto e immediato (organico) con l'utile conseguito (cfr. sentenza 2C_104/2010 del 23.6.2010 consid. 2.2.1.) . Pertanto, tutto ciò che può essere considerato in buona fede una spesa dal punto di vista commerciale deve essere riconosciuto fiscalmente, siccome giustificato. È irrilevante sapere se un'azienda avrebbe potuto fare a meno della spesa in questione e se questa spesa fosse opportuna nel senso di una gestione aziendale razionale ed orientata al profitto (sentenza 2P.153/2002 del 29.11.2002 consid. 3.2.). Non sono tuttavia comprese le spese che la società paga esclusivamente per le spese di vita privata dell'azionista o di una persona a lui vicina. Questi costi non possono essere infatti contabilizzati come spese aziendali con il pretesto di spese di lavoro o di rappresentanza (sentenza 2C_273/2013 del 16.7.2013, consid. 3.2.; 2C_795/2015 del 3.5.2016 consid. 2.2.)

E. 3.7.1

Nelle procedure fiscali vige il principio inquisitorio. Nell'ambito delle procedure relative alle imposte dirette, l'autorità di tassazione deve accertare i fatti d'ufficio. Il contribuente è tuttavia tenuto a prestare ampia collaborazione nell'accertamento dei fatti. Deve fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa e esatta (articoli 126 cpv. 1 LIFD e 42 cpv. 1 LAID; art. 200 cpv. 1 LT). Le autorità fiscali e giudiziarie devono sottoporre i fatti giuridicamente rilevanti che sono stati raccolti ad un (libero) apprezzamento delle prove (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale n. 2C_605/2015 del 5.11.2015 consid. 2.3.1 e 2.3.2 con riferimenti). Di principio, il grado di prova richiesto è quello della prova piena, che presuppone che il tribunale non abbia più seri dubbi circa l'esistenza dei fatti adottati oppure che gli eventuali dubbi residui appaiano trascurabili. Il grado di verosimiglianza richiesto è tale che non si deve più ragionevolmente contare con la possibilità del contrario. Il grado di prova della verosimiglianza preponderante rappresenta per contro un'attenuazione della prova e non è sufficiente per la prova piena (sentenza n. 2C_605/2015 citata, consid. 2.3.2 con riferimenti). Se, nonostante la collaborazione conforme ai suoi obblighi da parte del contribuente, dopo l'apprezzamento delle prove gli elementi imponibili non possono essere accertati e gli stessi non devono essere stabiliti per apprezzamento, trovano applicazione anche nel diritto tributario le regole che concernono la ripartizione oggettiva dell'onere della prova secondo l'art. 8 CC. L'autorità fiscale è dunque tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (sentenza n. 2C_605/2015 citata, consid. 2.3.3 con riferimenti; cfr. anche Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 27 ss. all'introduzione agli articoli 122 ss. LIFD, p. 399 ss.).

E. 3.7.2

Nell'ambito delle prestazioni valutabili in denaro le autorità fiscali devono apportare la prova che la società ha fornito una prestazione e che non ha ottenuto una controprestazione oppure una controprestazione sufficiente. Se le prove raccolte dall'autorità fiscale forniscono indizi a sufficienza che rivelano l'esistenza di una tale sproporzione, spetta allora al contribuente stabilire l'esattezza delle sue affermazioni contrarie. Una volta che un fatto è dato per acquisito, la questione dell'onere della prova non si pone più (sentenza TF 2C_11/2018 del 10.12.2018, consid. 6.2; TF 2C_333/2017 del 12.4.2018 consid. 4.1.).

E. 4

Prestazione senza controprestazione corrispondente

E. 4.1

La questione se sussista o meno una sproporzione tra la prestazione fornita da parte della società e la controprestazione che ne ricava si determina facendo un confronto con 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. Questo modo di procedere permette d'identificare il valore venale del bene trasferito oppure del servizio reso, con il quale la controprestazione effettivamente pretesa deve essere comparata (sentenza TF 2C_11/2018 del 10.12.2018 consid. 7.3 e giurisprudenza citata). 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 (sentenza A.518/1986 del 16 aprile 1987, in: NStP 1987 pag. 103 consid. 4c; sentenza 2P.153/2002 del 29 novembre 2002, in: StE 2003 B 72.14.2 n. 31, consid. 3.2 e 3.3). 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 (Markus Reich/Robert Waldburger, Rechtsprechung im Jahr 2002 [1. Teil], in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, p. 221 segg., in part. p. 229). a. Ripresa inerente il canone di locazione della Residenza _____, _____

E. 4.2.1

Come visto, l'UTPG ha effettuato una ripresa legata alla pigione di Residenza _____ (PPP _____ e PPP _____ fondo base _____ RFD _____ ([Sezione _____]), occupata, nei periodi fiscali sub judice dall'azionista. Si tratta di verificare se l'autorità fiscale ha stabilito in maniera corretta l'ammontare del canone di locazione, e di riflesso, la ripresa di utile in capo alla ricorrente.

E. 4.2.2

In merito agli immobili e al loro rendimento adeguato, il Tribunale federale si è già espresso in una sentenza inerente proprio un caso ticinese: nella sentenza 2P.250/2004 del 13.6.2005 (in RtiD II-2005 n. 10t), l'Alta Corte svizzera aveva confermato che, per l'anno fiscale 1997, non fosse inadeguato commisurare la pigione a carico dell'azionista ad un tasso sull'investimento del 6%, che era stato ritenuto ragionevole. Nel caso di specie la Suprema Corte svizzera aveva giudicato il caso di una società che aveva affittato degli immobili lussuosi di sua proprietà a due fratelli, considerati persone vicine alla società. L'Alta Corte, dopo aver definito altamente inverosimile reperire un conduttore disposto a pagare, pur per una proprietà lussuosa, un canone di locazione maggiore di quello ritenuto in una perizia di parte fatta allestire (pari a fr. 15'000.- al mese), rimarcava come l'ordine di grandezza dei potenziali introiti dimostrava l'esistenza di una sproporzione assoluta e per nulla sostenibile da un punto di vista economico tra l'investimento effettuato ed il relativo ricavo. In particolare, indicava che, tra interessi passivi, costi di manutenzione ed ammortamenti, una proprietà comportava oneri per oltre 960'000.- e l'altra per oltre fr. 362'000.-, senza contare gli stipendi per i custodi (RtiD II-2005 n. 10t, p. 520).

E. 4.2.3

In una più recente sentenza, il Tribunale federale (sentenza 2C_605/2014 del 25.2.2015, consid. 6.2.1.) ha confermato che la società, che riceve da parte del suo azionista e conduttore una pigione insufficiente, gli accorda una distribuzione dissimulata di utile, che corrisponde alla differenza tra gli affitti – ridotti alla copertura delle spese – e le pigioni più elevate, generalmente pagate sul mercato immobiliare. Spetta all'amministrazione fiscale stimare la pigione che la società avrebbe potuto incassare concludendo un contratto di locazione con dei terzi. Tale valore deve essere valutato in funzione degli elementi caratteristici dei locali e deve tener conto dello stato del mercato immobiliare (DTF 107 Ib 325 consid. 4; sentenza TF 2C_250/2004 del 13.6.2005 consid. 3.3.; sentenza TF 2A.39/2003 del 26.11.2003 consid. 3.3.). Da tale valore occorre poi dedurre gli interessi ipotecari effettivamente versati da parte dell'azionista conduttore per l'anno fiscale in questione (sentenza TF 2A.39/2003 del 26.11.2003 consid. 3.3.).

E. 4.3.1

Per quanto concerne l'adeguamento della pigione di _____ (PPP _____, fondo base RFD _____ – _____) affittata, dal mese di novembre 2017 a _____, azionista unica di _____ (dal 14.4.2016), secondo il rapporto dell'Ispettorato fiscale 5.11.2021 (pag. 21 e segg.), il canone di locazione, pari a fr. 12'000.- mensili, rapportato all'entità ed alla tipologia dell'investimento risulterebbe essere di favore.

E. 4.3.2

Sulla base della sentenza 2P.250/2004 del 13.6.2005, l'Ispettorato fiscale ha definito la pigione mediante l'applicazione di una percentuale sul valore d'investimento, adattando la situazione congiunturale al tasso d'investimento e stabilendo lo stesso nel 3%, in base alle seguenti considerazioni: « A decorrere dall'1.11.2017, e per tutto il periodo oggetto di ispezione, proponiamo quindi di pretendere che la pigione annua netta rappresenti almeno il 3% del costo di investimento di arrotondati fr. 7'200'000.- ossia fr. 216'000.- (18'000.- mensili) più spese accessorie e spese di manutenzione giardino e piscina » (pag. 22 del Rapporto IF).

E. 4.3.3

Nelle osservazioni al ricorso, l'UTPG ha ribadito che occorre tenere in considerazione (in base alla più volte sentenza citata dal TF), oltre agli interessi, gli ammortamenti, le manutenzioni ed i costi di custodia. Motivo per il quale, nel caso concreto, pur prendendo in considerazione il tasso ipotecario effettivo dell'1.35%, la contribuente dev'essere in grado di sopperire a tutti i costi che gravano sull'immobile. Fra tali costi fa parte anche l'ammortamento sul terreno e l'investimento e ciò ai fini di una gestione ordinaria (e non di un'ipotetica vendita futura). Sebbene il saggio applicato sul valore storico dalla contribuente si attesti a circa lo 0.75% (in particolare nei periodi 2018 e 2019 con fr. 53'018.- rispettivamente fr. 53'238.- di ammortamenti), l'autorità fiscale rilevava che, ancor prima di prendere in considerazione le manutenzioni e l'utile adeguato da conseguire, gli oneri sopportati superavano già il 2%.

E. 4.4.1

Come già ricordato, nella sentenza 2P.250/2004 del 13.6.2005 (consid. 5.4.) i Giudici di _____ avevano indicato, relativamente al tasso di capitalizzazione del 6%, che esso appariva ragionevole ed era peraltro considerato usuale anche nella perizia di parte prodotta.

E. 4.4.2

Il tasso di capitalizzazione corrisponde perlopiù al tasso ipotecario, aumentato di un margine fra ¼% e ½%, per la parte dell'investimento finanziata da fondi propri. Inoltre, in considerazione del fatto che il reddito capitalizzato corrisponde al reddito locativo lordo, che deve anche coprire le spese immobiliari (manutenzione, gestione, amministrazione, il tasso di capitalizzazione è aumentato in una misura oscillante fra lo 0.5% e il 5%, a dipendenza della tipologia di edificio, per tener conto degli oneri immobiliari (Merlino, in Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand de la LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 50 ad art. 32 LIFD, p. 684). Il Canton Ticino, la Legge del 13 novembre 1996 sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare (RL 215.600), all'art. 18 cpv. 5, stabilisce che il tasso di capitalizzazione corrisponde al tasso medio praticato dagli istituti di credito indicati nel regolamento per le ipoteche di primo rango, calcolato su un periodo significativo, più un tasso aggiuntivo. Per quanto concerne il tasso aggiuntivo, precisa che i criteri di calcolo

sono definiti dal regolamento tenendo conto della destinazione, della vetustà, della qualità della costruzione e degli oneri generali di gestione. Nel Regolamento di applicazione della legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare del 19 dicembre 1997 (RL 215.610), in relazione al “tasso aggiuntivo” si può leggere (art. 11), che al tasso di capitalizzazione, corrispondente al tasso medio praticato dai maggiori istituti di Credito del Canton Ticino per le ipoteche i primo rango su un periodo di 30 anni, viene sommato un tasso aggiuntivo, determinato conformemente ai criteri consolidati a livello nazionale, che, per gli edifici abitativi, oscilla da 0.6 a 3.8. Il Canton Ginevra ad esempio (cfr. <https://www.ge.ch/taux-donnees-fiscales/taux-capitalisation-immobilier> , sito visualizzato il 20.2.2023), ha pubblicato una tabella nella quale indica il tasso di capitalizzazione in funzione del tipo di immobile, anno per anno. I tassi per gli anni dal 2017 al 2019 sono tutti superiori al 3%.

E. 4.5.1

Ora, per ammissione della stessa ricorrente – che ha affidato mandato a _____ di venderla a fr. 8'500'000.- (ndr. fr. 400'000.- sono relativi ai 5 posti auto) – _____ è una dimora lussuosa, con standard di, sito visualizzato il 20.2.2023).

E. 4.5.2

Ora, considerata la giurisprudenza del Tribunale federale e preso atto della tipologia di immobile – lussuosa, come riconosciuto dalla stessa insorgente -, nonché la prestigiosa ubicazione della Residenza _____, come pure il valore d’investimento (pari a fr. 7'200'000.-) ed i costi legati alla proprietà, non si può che concludere che la pigione mensile corrisposta negli anni 2017-2019 dall’inquilina ed azionista unica, _____, fosse di favore. Il tasso di capitalizzazione del 3%, fissato dall’autorità fiscale, appare senz’altro giustificato. Esso ammonta alla metà di quello che era stato riconosciuto ragionevole, per dimore di lusso, nella sentenza del 13.5.2005 dell’Alta Corte, riferita al periodo fiscale 1997. In tal modo, l’autorità fiscale ha tenuto conto della diminuzione dei tassi ipotecari intervenuta nel frattempo. D’altra parte, come sottolineato dall’autorità di tassazione nelle sue osservazioni, la sola somma degli interessi ipotecari effettivi (1,35%) e dell’ammortamento (0,75%), che risultano dal conto economico della ricorrente, eccede il reddito del 2% registrato fra i ricavi. Motivo per il quale la ripresa, così come stabilita dall’UTPG, merita piena tutela. Non giova nemmeno alla ricorrente la tesi secondo cui avrebbe dato mandato ad una società di vendere l’immobile ad un valore di fr. 1'300'000.- superiore al valore d’investimento: oltre al fatto che, non è dato per certo il prezzo alla quale eventualmente l’immobile sarà venduto (risulta da oltre un anno in vendita) la società, per ogni singolo periodo fiscale, ha dei costi fissi inerenti la residenza e deve non soltanto coprirli ma anche ricercare un congruo utile. b. Ripresa inerente il costo del personale

E. 4.6.1

Altra problematica sollevata in sede ricorsuale concerne il costo del personale. In particolare nei periodi fiscali sub iudice , la contribuente ha impiegato del personale per le pulizie e, a partire dal 2019, anche una dipendente occupata in mansioni amministrative. L’autorità fiscale non ha riconosciuto giustificate tali spese, ritenendo che, per una società attiva in ambito immobiliare, sia insolito il fatto di doversi avvalere – per un periodo così prolungato – del personale di pulizia e atipico il fatto di doversi avvalere di un’ulteriore figura per mansioni di natura amministrativa e contabile, dal momento che la gestione contabile e amministrativa è già affidata a consulenti esterni.

E. 4.6.2

La questione se una spesa sia giustificata dal punto di vista commerciale dev'essere analizzata secondo i criteri di economia aziendale e dipende dal suo contesto. I costi sono ammessi dal punto di vista economico se appaiono giustificabili da un punto di vista commerciale; secondo la giurisprudenza, le spese sono giustificate dal punto di vista economico se hanno un collegamento diretto e immediato (organico) con l'utile conseguito (cfr. sentenza 2C_104/2010 del 23.6.2010 consid. 2.2.1.) . Pertanto, tutto ciò che può essere considerato in buona fede una spesa dal punto di vista commerciale deve essere riconosciuto fiscalmente, siccome giustificato. È irrilevante sapere se un'azienda avrebbe potuto fare a meno della spesa in questione e se questa spesa fosse opportuna nel senso di una gestione aziendale razionale ed orientata al profitto (sentenza 2P.153/2002 del 29.11.2002 consid. 3.2.). Non sono tuttavia comprese le spese che la società paga esclusivamente per le spese di vita privata dell'azionista o di una persona a lui vicina. Questi costi non possono essere infatti contabilizzati come spese aziendali con il pretesto di spese di lavoro o di rappresentanza (sentenza 2C_273/2013 del 16.7.2013, consid. 3.2.; 2C_795/2015 del 3.5.2016 consid. 2.2.; 2C_124/2016 del 31.1.2017 consid. 6.1.; 2C_589/2013 del 17.1.2014 consid. 7.2. in RDAF 2014 II 78).

E. 4.6.3

La contribuente ha impiegato, nei tre periodi fiscali oggetto di contenzioso, le signore _____ e _____ (quest'ultima unicamente nel 2017), in qualità di addette alla pulizia. Ora, per quanto attiene alla dipendente _____, non si può non rilevare come la stessa abbia percepito, nel 2018 e nel 2019, un salario mensile netto pari a fr. 3'500.-, che potrebbe di per sé corrispondere, per l'attività svolta, ad un salario a tempo pieno. Nel ricorso, in merito all'attività svolta dalla dipendente _____, la contribuente sostiene che, nel 2017, quest'ultima si era occupata della pulizia del cantiere, posto come gli artigiani “ sono poco attenti a tenere giornalmente in ordine il cantiere”. Per il 2018, anno in cui alla dipendente in questione è stato corrisposto un salario netto di fr. 42'000.-, argomenta che una parte di tali lavori di pulizia sarebbe stata prestata per i continui interventi sul cantiere, per le ultime sistemazioni e rifiniture. Ora, visto lo scopo societario, ossia il campo immobiliare, appare del tutto inverosimile la necessità di impiegare una persona a tempo pieno (nel 2018 e nel 2019) per la pulizia sui cantieri. La ricorrente non ha presentato alcun contratto di lavoro né ha sostanziato su quale cantiere fosse attiva la signora _____, né in maniera generale è stato comprovato o documentato – come rettamente rilevato dall'UTPG nelle proprie osservazioni – che la dipendente abbia svolto i citati lavori. Oltre a ciò, laddove si volesse seguire il ragionamento esposto in sede di ricorso, vi è da chiedersi quali mansioni avrebbe svolto la dipendente _____ nel 2018 e nel 2019, visto che l'immobile in cui avrebbe prestato i servizi di cantiere era nel frattempo stato ceduto in locazione. Per quanto attiene al 2017, la ricorrente sostiene che il costo del personale di fr. 30'000.- si riferirebbe – per intero – alle prestazioni svolte da _____ sul cantiere. Ora, dalla disamina dei costi dei salari e degli assegni familiari per il 2017 (agli atti) emerge invero che la spesa salariale è suddivisa in fr. 14'802.- per _____ (impiegata tutto l'anno) e fr. 13'513.50 per _____ (impiegata da gennaio a marzo 2017). Viste le spiegazioni ricorsuali, non si comprende quali mansioni avrebbe svolto, nei primi tre mesi dell'anno, l'impiegata _____ (ad uno stipendio netto di fr. 4'504.50 al mese).

E. 4.6.4

Di principio, in applicazione analogica della regola generale prevista dall'art. 8 CC, nella procedura fiscale l' onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano il carico fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). La società deve provare che i suoi costi sono giustificati commercialmente e deve sopportare le conseguenze del fallimento di tale prova (sentenza TF 2A.461/2001 del 21.2.2002 in RF 57/2002 consid. 2.3.). Come visto, la ricorrente, in relazione al costo del personale addetto alla pulizia non è riuscita a provare che fosse commercialmente giustificato: non emerge invero dagli atti un collegamento diretto ed immediato di tale spesa con l'utile conseguito. Motivo per il quale la spesa è stata correttamente non riconosciuta a livello fiscale.

E. 4.6.5

Analogo discorso vale anche per l'impiegata amministrativa _____, alle dipendenze della ricorrente nel 2019, con uno stipendio di fr. 18'000.- (fr. 1'500.- mensili). Nel Rapporto dell'Ispettorato fiscale si indicava (p. 24) che non poteva essere ammesso tale costo, ritenuto “ (...) che la gestione contabile ed amministrativa è già affidata a consulenti esterni ”. In merito alla necessità di tale spesa, la ricorrente afferma che la dipendente si sarebbe occupata della “ gestione e raccolta di tutti i costi di investimento e la preparazione per conto della contribuente di tutte le tabelle necessarie per la contabilità e la pratica TUI ”. Nelle osservazioni al ricorso, l'UTPG ha rilevato che non vi erano state alienazioni nei periodi antecedenti e durante il periodo in cui la signora _____ è stata impiegata. Ora, dalla disamina dei bilanci 2017 – 2019 della contribuente emerge in effetti che l'attivo immobiliare non è mutato: ci si chiede quindi quali pratiche TUI avrebbe seguito l'impiegata nel 2019. Per quanto concerne le mansioni di tipo amministrativo e contabile, va rilevato – come correttamente indicato dall'autorità fiscale - che gli esborsi corrisposti a tal fine dalla ricorrente erano già di fr. 47'148.25 nel 2017, di fr.46'632.85 nel 2018 e di fr. 46'116.85 nel 2019. Anche per tale ulteriore costo, la ricorrente non ha provato che fosse giustificato commercialmente.

E. 5

Prestazione concessa ad un azionista o a una persona vicina

E. 5.1

Per stabilire l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro occorre ancora verificare se si è o meno in presenza di una prestazione concessa ad un azionista o a una persona vicina. Il Tribunale federale ha affermato che non è necessaria la prova diretta del fatto che il beneficiario della prestazione sia un azionista o una persona vicina. Ciò può essere presunto, nel caso in cui non sia possibile trovare alcuna altra spiegazione dello svolgimento dell'operazione insolita e questa conclusione si imponga (cfr. p. es. la sentenza 2C_1082/2013 e 2C_1083/2013 del 14 gennaio 2015 consid. 6.4 e riferimenti).

E. 5.2

Per quanto concerne l'adeguamento della pigione della _____, non si può che rilevare che _____, inquilina nei periodi fiscali sub judice , è altresì l'azionista unica d _____, sicché tale presupposto è senz'altro adempiuto. Per quanto concerne il costo per il personale, vista la mancata prova da parte della ricorrente della sua giustificazione commerciale, appare molto verosimile (vista l'ampiezza delle prestazioni svolte) che lo

stesso costituisca una spesa privata dell'azionista, rispettivamente di una persona vicina a quest'ultima. 6. Commisurazione della prestazione valutabile in denaro 6.1. 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 (sentenze 2C_11/2018 del 10.12.2018 consid. 7.3; 2C_876/2012 del 3.4.2014, consid. 5.4; 2C_788/2010 del 18.5.2011 consid. 4.1; 2C_275/2010 del 24.8.2010 consid. 3.1; 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). 6.2. Ora, per quanto concerne l'adeguamento della pigione di Villa _____, l'UTPG l'ha calcolata in una differenza mensile di fr. 6'000.- che appare del tutto ragionevole, per i motivi già esposti in precedenza. Per quanto concerne invece il costo del personale, l'UTPG, posto come non fosse giustificato commercialmente, l'ha ripreso, giustamente, nella sua integralità. 6.3. In conclusione, emerge dagli atti che sono adempiute tutte le condizioni, per reintegrare nell'utile societario l'adeguamento della pigione di Villa _____ nonché il costo del personale.

E. 7

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. 3'500.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.- per un totale di _____ fr. 4'000.- sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presen _____ 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.