

TI_GERICHTE 80.2024.97 vom 12. Dezember 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-12-12, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2024.97_d20221212

FR: TI_GERICHTE 80.2024.97 du 12 décembre 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2024.97 del 12 dicembre 2022

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: distribuzione mascherata di utile, costi pubblicitari e di consulenza fatturati da società vicina in perdita

Erwägungen

E. 1

Contestata, nel caso di specie, è la ripresa operata nell'utile, da parte dell'UTPG, dei costi pubblicitari e di consulenza sostenuti dalla ricorrente e fatturati dalla _____.

L'autorità fiscale, che ha ritenuto trattarsi di una distribuzione dissimulata di utile, è dell'opinione che i contatti con la " potenziale nuova clientela _____ " sarebbero riconducibili tutt'al più a _____, considerato persona vicina alla _____, società da lui detenuta, per la fatturazione dei costi di pubblicità e consulenza. Di diverso avviso la contribuente, la quale, oltre ad indicare che _____ non ha alcun ruolo decisionale in seno alla _____, ritiene che le spese in questione siano state giustificate e documentate, motivo per il quale chiede che non vengano computate nell'utile imponibile. La ricorrente lamenta anche la violazione del divieto di doppia imposizione intercantonale, per essere già stata tassata, per il medesimo periodo fiscale, nel Canton Zurigo. I. Distribuzione dissimulata di utile 2. Presupposti 2.1. Secondo l'art. 57 LIFD l'imposta sull'utile ha per oggetto l'utile netto. Di medesimo tenore l'art. 66 LT. Gli articoli 58 cpv. 1 lett. b LIFD e 67 cpv. 1 lett. b LT prevedono che costituiscono utile netto imponibile 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 le distribuzioni palesi o dissimulate di utili e le prestazioni a terzi non giustificate dall'uso commerciale. 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). 2.2. Una distribuzione dissimulata di utile può anche sussistere nel caso di un costo contabilizzato, ma che non è giustificato dall'uso commerciale (sentenza TF 9C_678/2022 del 5 giugno 2023, consid. 7.2.2.). La questione se una spesa sia riconosciuta dall'uso commerciale si decide generalmente a dipendenza del fatto che sia ragionevole dal profilo commerciale. I costi sono commercialmente ragionevoli e quindi riconosciuti dal punto di vista commerciale se appaiono giustificabili dal punto dell'economia aziendale (sentenza del TF 2C_988/2021 del 27 settembre 2022 consid. 2.1.1 e giurisprudenza citata). 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 giugno 2010 consid. 2.2.1.). 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 novembre 2002 consid. 3.2.). 2.3. Nel caso in cui sulla base di un rapporto di partecipazione una società compie delle distribuzioni dissimulate di utile non nei confronti di un detentore delle partecipazioni, ma di un terzo vicino a quest'ultimo, tali vantaggi devono essere registrati fiscalmente in un primo momento come redditi della sostanza mobiliare (distribuzione dissimulata di utile) a livello del detentore delle quote sociali. E ciò in base alla teoria cosiddetta del "triangolo" ("Dreieckstheorie"). Da lì passano poi alla terza persona vicina. In caso di distribuzioni dissimulate di utile fra società sorelle, il vantaggio passa direttamente da una società sorella all'altra. Gli azionisti implicati nelle società sono indirettamente toccati, nella misura in cui il valore della partecipazione nella società che fornisce la prestazione diminuisce, mentre che il valore della società che la riceve aumenta nella stessa proporzione. Una prestazione tra società sorelle si basa, regolarmente, su di un rapporto di partecipazione comune, ragione per la quale tali prestazioni alle società sorelle sono delle distribuzioni dissimulate di utile agli azionisti da una parte e degli apporti (dissimulati) di capitali degli azionisti alla società beneficiaria dall'altra parte (sentenza TF 2C_824/2021 del 12 ottobre 2022 consid. 4.3, in StR 78/2023 p. 75). In una sentenza 23 marzo 2018 (CDT n. 80.2017.35/36, in RtiD II-2018 n. 9t), la Camera di diritto tributario ha riconosciuto che costituisce una prestazione valutabile in denaro fra società sorelle la fatturazione, da parte di una società, delle pretese prestazioni fornite dai propri dipendenti a favore di un'altra società, controllata dallo stesso azionista. Si giustifica pertanto la ripresa di una parte del compenso, pagato dalla società che avrebbe fornito la prestazione, all'altra società, i cui conti presentano una perdita di rilievo. Nella fattispecie, non era stata infatti fornita alcuna prova di un prestito di personale alla società sorella, che aveva in tal modo beneficiato di un risanamento. 2.4. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i fatti che determinano o aumentano il carico fiscale vanno adottati e provati dal fisco, quelli che lo riducono o lo sopprimono vanno invece adottati e provati dal contribuente. Confrontato a fattispecie relative a prestazioni valutabili in denaro, il fisco deve in particolare apportare la prova che la società ha accordato a un azionista o a una persona vicina una prestazione senza ottenere una controprestazione adeguata; se le prove addotte dall'autorità costituiscono degli indizi sufficienti in merito all'esistenza di una simile sproporzione, spetta al contribuente dimostrare il contrario (sentenza 2C_984/2019 del 3 marzo 2021 consid. 6.2 e giurisprudenza citata).

E. 3

Prestazione senza controprestazione corrispondente

E. 3.1

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 dicembre 2018 consid. 7.3 e giurisprudenza citata).

E. 3.2.1

Come detto in precedenza, oggetto di ripresa nell'utile sono costi pubblicitari per fr. 115'000.- nonché costi di consulenza per fr. 21'610.- da parte di _____.

E. 3.2.2

Per quanto attiene ai costi di consulenza, la contribuente aveva prodotto una fattura (203B/2019) per un importo di fr. 21'160.-, spiegando di aver avuto l'intenzione di rilevare il negozio di via _____, e che la _____ si era resa disponibile alla trattativa "istruendo un nostro dipendente per tutto il mese di gennaio 2019 per quanto riguardava la gestione dei fornitori, (...) della logistica dall' _____". La trattativa non sarebbe tuttavia andata a buon fine, motivo per il quale la _____ avrebbe comunque addebitato i costi per il "tempo perso" (cfr. Rapporto dell'Ispettorato fiscale, p. 14). In merito ai costi pubblicitari, la contribuente ha trasmesso la fattura del 30 giugno 2019 della _____, riportante il descrittivo "Servizi pubblicitari anno 2019 CHF 115'000 a corpo".

E. 3.2.3

Il 17 aprile 2018 la _____ [mandante] e _____ [mandatario] sottoscrivevano un accordo denominato "Contratto per procacciamento e/o presentazione cliente". Secondo tale pattuizione, il mandatario aveva la possibilità di presentare nuovi clienti al mandante nell'ambito della logistica. Due incontri, a tale scopo, erano già previsti. Per quanto concerne il pagamento, lo stesso è stato fissato tenendo in considerazione la durata totale del contratto e del fatturato prodotto dallo stesso. Inoltre, la percentuale dovuta come commissione corrispondeva al 6.5% dell'intero importo della fattura prodotta da ogni contratto nel tempo totale.

E. 3.2.4

L'UTPG ha conferito mandato all'Ispettorato fiscale, per procedere alla verifica dei conti della società e meglio per valutare la congruità dei citati costi. Nel rapporto del 18 aprile 2024, l'Ispettorato ha rilevato che la ricorrente aveva giustificato, in un primo momento [reclamo del 30.6.2021], l'adeguatezza dei costi sostenendo che la _____ le avesse presentato "clienti dello stesso o simile settore". Con tali società, la ricorrente avrebbe iniziato ad operare in maniera attiva – per quanto concerne il settore della logistica – e alla _____ sarebbe stata riconosciuta "una commissione calcolata sulla cifra d'affari media annua dei clienti presentati" (Rapporto IF _____, p. 14 s.). Con lettera del 1° gennaio 2022, _____ ha sostenuto invece che, tramite il negozio della _____, nel quale erano presenti diversi brand di moda, aveva avuto la possibilità di conoscere _____, proprietario e socio unico di _____, nonché possessore di un importante outlet di abbigliamento, tramite il quale _____ avrebbe potuto entrare in contatto con "diversi clienti nel mondo della moda". Secondo la contribuente, tali conoscenze sarebbero state fondamentali per ottenere "dagli stessi clienti _____ della società _____ la distribuzione ed il trasporto di merce sul territorio elvetico". Nel corso del 2020, la _____ sarebbe poi stata acquistata dalla _____ ed avrebbe contribuito "ad un importante sviluppo commerciale". Per tale _____ avrebbe chiesto di riconoscerle una "fee sui lavori effettuati con i clienti passati tramite il canale _____". Grazie a questi contatti, sarebbero stati firmati due contratti: uno con la _____.

_____ (attività iniziata nel mese di febbraio 2019 e che avrebbe dovuto generare una cifra d'affari di circa fr. 36'000.- per 36 mesi) ed un altro con la _____ (che avrebbe dovuto generare una cifra d'affari di fr. 25'000.- mensili per 36 mesi).

E. 3.2.5

La contribuente, per comprovare l'attività di _____, ha prodotto all'Ispettorato fiscale la seguente documentazione: · contratto di affitto, sottoscritto il 1° gennaio 2015, relativo al “ negozio vendita al dettaglio/negozio coiffeur ” ubicato in via _____ a Lugano; · il contratto di lavoro dell'unica dipendente della _____, _____ assunta a titolo di “ venditrice qualificata ” (contratto del 9 ottobre 2019); · distinta della manodopera per l'anno 2021, inoltrata alla Commissione paritetica cantonale per il commercio al dettaglio del Canton Ticino, dalla _____, dal quale si evincerebbe che l'unica impiegata era _____ [coniuge di _____]. L'Ispettorato fiscale (Rapporto, p. 15 s.) ha sostenuto che le informazioni trasmesse dalla contribuente non gli avevano permesso di chiarire chi, in seno alla _____, avesse fornito tali prestazioni. Durante l'incontro del 26 aprile 2023, _____ aveva comunicato che il negozio ubicato in via Carducci a _____ era gestito dalla figlia di _____, “ noto parrucchiere attivo sia in _____ che a _____ ”. _____ avrebbe “ ritirato il negozio”, senza la merce, che sarebbe stata rilevata da _____ per i propri negozi in Italia. L'Ispettorato fiscale ha attirato l'attenzione sulle “ differenti spiegazioni ricevute nel corso degli accertamenti ” e ha concluso che “ la scelta di fatturare tramite _____ una prestazione per apporto clientela (contatti con i fornitori) è stata libera scelta del _____ ”. Tale scelta avrebbe consentito alla ricorrente “ dal profilo fiscale... [di] beneficiare delle perdite 2019 di _____ ”, la quale, “ a livello di UL1 (al netto dei ricavi pubblicitari contabilizzati)... conseguiva perdite ”. Oltre a ciò, le affermazioni circa l'indotto economico apportato tramite l'intermediazione della _____ non avrebbero trovato conferma nei bilanci prodotti dalla contribuente. Il cliente _____ non appariva infatti tra i ricavi, mentre per quanto concerne la _____ a fronte di un ricavo prospettato di fr. 25'000.- mensili per 36 mensilità, era stata rilevata “ unicamente una fattura di CHF 25'530.- nel 2019 e una fattura di CHF 19'620.- nel 2020 ”.

E. 3.3

Ora, nella documentazione allegata alla dichiarazione d'imposta 2017, e in particolar modo nell'allegato al bilancio, alla voce “ Impegni condizionali ” si può leggere “ Garanzia _____ per acquisizione nel 2018 di una società _____ come partecipata ”. Appare pertanto evidente che la conoscenza con _____ risale al 2017 ed è dunque precedente alla sottoscrizione con la _____ del contratto finalizzato alla presentazione di nuovi clienti Motivo per il quale non possono essere prese in considerazione, per giustificare i costi sostenuti, le affermazioni contenute nello scritto del 2 dicembre 2022 della _____ all'Ispettorato fiscale, secondo cui: “ Nel corso dell'anno 2020 _____ è stata acquistata da _____ ed ha contribuito ad un importante sviluppo commerciale e relazionale per quanto concerne il tessuto italiano e della Svizzera italiana, per tutto questo servizio la _____ chiese un contratto tra le parti e chiese inoltre di riconoscerle una fee sui lavori effettuati con i clienti passati tramite il canale _____ ”. Come sostenuto dall'Ispettorato fiscale, non vi è evidenza agli atti di un'opera di procacciamento di clienti prestata dalla _____ alla _____. Dalla verifica condotta dall'Ispettorato fiscale non è neppure stato possibile riscontrare la registrazione di ricavi provenienti dalla società _____, mentre, per quanto riguarda la

_____, risulta unicamente un'esigua entrata rispetto a quelle asseritamente prospettate. In altri termini, non è stato possibile documentare i contratti e le relazioni d'affari sulle quali sono state stabilite le pretese " fees " da retrocedere alla _____. Oltre a ciò, come correttamente rilevato dall'autorità fiscale, anche volendo partire dall'ipotesi dell'esistenza dei contratti stipulati tramite l'intervento della _____, la contribuente non ha mai indicato chi, all'interno della _____, avrebbe fornito la consulenza. Difficilmente ipotizzabile che si sia trattato di _____, la quale, da quanto si apprende dagli atti, lavorava alle dipendenze della _____ quale " responsabile vendite dell' _____ ", che è un negozio di abbigliamento, ma che era già impiegata sotto la precedente gestione, quella di _____, quando scopo sociale dell'azienda era la gestione di saloni da parrucchiere (cfr. doc. 8 alle Osservazioni UTPG). Di fatto, la società non ha comprovato l'esistenza della prestazione e della relativa controprestazione, non ottemperando, in tale maniera, all'onere della prova che le pertoccava. D'altra parte, come ha sottolineato l'Ispettorato fiscale, la fatturazione dei costi litigiosi ha consentito alla ricorrente di ridurre l'utile, aumentando i ricavi della _____, che era in perdita.

E. 4

Prestazione concessa ad un azionista o a una persona vicina

E. 4.1

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. 4.2

Vista la fattispecie appare innegabile la stretta vicinanza delle società _____. Egli è subentrato dal 10 ottobre 2018 nella _____ Sagl al precedente proprietario _____, il quale si occupava di gestire saloni da parrucchiere unisex (cfr. scopo sociale della _____ sino al 23.12.2020 [poi divenuta, da tale data _____]), divenendo socio e gerente con diritto di firma individuale. Per quanto concerne la RI 1, dagli atti emerge che _____ ed il figlio erano dipendenti della stessa. Già nel contesto della procedura fiscale 2016, invero erano state riprese nell'utile aziendale della _____, delle prestazioni valutabili in denaro (per fr. 34'300.-). Le stesse erano legate ai costi, molto importanti, di due veicoli, che non erano contabilizzati fra gli attivi societari ma che erano di proprietà di _____ e di _____. Dalle fatture assunte dalla società si evinceva sia il pessimo stato dei veicoli sia la natura privata degli stessi (importazioni a nome della persona fisica). Pure nel 2017 è avvenuta una ripresa nell'utile, ancora a titolo di distribuzione dissimulata, quando _____ e _____ hanno venduto le loro vetuste automobili alla _____ ad un prezzo troppo elevato per rapporto al loro valore commerciale. A comprova della stretta vicinanza di _____ alla _____ vi è pure lo scritto del 12 maggio 2023 (doc. 15, Osservazioni UTPG), con il quale, a seguito dell'incontro del 26 aprile 2023 con l'Ispettorato fiscale, è stato lo stesso _____ a fare il punto della situazione circa le varie richieste di informazioni. Appare pertanto più che condivisibile la conclusione alla quale è giunta l'autorità fiscale la quale in sostanza ha rilevato che l'operazione di fatturare una prestazione non documentata né giustificata, ed accreditare l'importo all'altra società (in perdita) è stata possibile

unicamente per il fatto che entrambe le società sono dominate da _____. Del resto, nonostante _____ risulti iscritto nel registro delle azioni di _____, tuttavia dalle dichiarazioni fiscali dal 2018 al 2022 “ non risultano né le azioni in oggetto né mezzi sufficienti al loro acquisto ”, sicché, con ogni probabilità, l’amministratore unico, detiene le azioni di _____ unicamente a titolo fiduciario (osservazioni UTPG, p. 7). 5. Commisurazione della prestazione valutabile in denaro 5.1. 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). 5.2. Appare evidente, che la prestazione per “ costi pubblicitari e consulenza ” da parte della _____ non è avvenuta – poiché non è stata documentata -, motivo per il quale, a giusta ragione, l’UTPG ha ripreso nell’utile sia le cosiddette spese “pubblicitarie” sia i costi di consulenza. 6. Carattere riconoscibile della distribuzione dissimulata di utile Secondo la giurisprudenza il carattere riconoscibile della distribuzione dissimulata di utile è presunto se la sproporzione tra le prestazioni è manifesta (sentenza TF 2C_11/2018 del 10 dicembre 2018, consid. 7.8.). II. Doppia imposizione intercantonale

E. 7.1

Da ultimo la ricorrente lamenta una doppia imposizione intercantonale, lasciando intendere di essere già stata imposta, per il medesimo periodo fiscale anche nel Canton Zurigo. Nelle osservazioni al ricorso (p. 8), l’UTPG rileva che la “prima presa di contatto” da parte dell’autorità fiscale del Canton Zurigo e la prima decisione emessa da quest’ultima (con la quale peraltro stabilisce che la sede statutaria nel Canton Zurigo costituisce uno “ Scheindomizil ” e che il diritto di assoggettamento illimitato compete al Canton Ticino) risale al 2020. Non vi sarebbe pertanto, per il 2019, alcun caso di doppia imposizione intercantonale.

E. 7.2

Giusta l'art. 127 cpv. 3 Cost. la doppia imposizione intercantonale è vietata. Una doppia imposizione contraria all'art. 127 cpv. 3 Cost. si realizza se un contribuente è tassato da due o più Cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo lasso di tempo (doppia imposizione attuale), oppure se un Cantone, violando le norme che regolano i casi di conflitto, eccede i limiti della propria sovranità fiscale (doppia imposizione virtuale; DTF 148 I 65 consid. 3.1).

E. 7.3

Come facilmente evincibile, dalla sola disamina del Registro di commercio, il trasferimento di sede formale dal Canton Ticino al Canton Zurigo è avvenuto unicamente il 30 marzo 2020. Ad ogni modo, come giustamente rilevato dal fisco ticinese, le stesse autorità fiscali zurighesi, con decisione del 26 gennaio 2023, hanno stabilito che, per il 2020, la RI 1 non è imponibile, siccome alla sede statutaria di Zurigo esiste unicamente un domicilio “fittizio” (

Scheindomizil), in quanto il luogo dell'amministrazione effettiva è ubicato in Ticino. A ciò si aggiunge che, il

E. 12

dicembre 2022 si è tenuta un'audizione proprio in merito alla questione dell'assoggettamento, nell'ambito del quale è stata accettata l'imposizione illimitata nel Canton Ticino per l'intero periodo fiscale 2020, come anche per il 2021 ed il 2022. Sicché non esiste né un caso di doppia imposizione effettiva né tantomeno virtuale. Anche su questo punto il ricorso dev'essere respinto. 8. Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della contribuente, 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. 3'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.– per un totale di fr. 3'500.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La cancelliera:

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