



---

Corte I  
A-947/2022

## Sentenza del 31 gennaio 2023

---

Composizione

Giudici Raphaël Gani (presidente del collegio),  
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard,  
cancelliere Simone Aldi.

---

Parti

**A. \_\_\_\_\_ SA,...**  
ricorrente,  
contro

**Amministrazione federale delle contribuzioni AFC,**  
Imposta federale diretta, Imposta preventiva, Tasse di bollo  
Eigerstrasse 65, 3003 Berna,  
autorità inferiore.

---

Oggetto

Imposta preventiva (riscossione).

**Fatti:****A.**

**A.a** La società A.\_\_\_\_\_ SA (in precedenza [...]), con sede ad (...), è iscritta nel Registro di commercio del cantone Ticino dal (...) 2010. Lo scopo sociale della società è « [...] » (cfr. relativo estratto del registro di commercio). Il signor B.\_\_\_\_\_ è stato amministratore unico della società con firma individuale dal (...) 2010 fino all' (...) 2012; dal (...) 2016 fino al (...) 2019 è stato nuovamente amministratore della società (cfr. relativo estratto del registro di commercio).

**A.b** L'unica azionista e casa madre della A.\_\_\_\_\_ SA è la C.\_\_\_\_\_, con sede nelle (...). Il signor B.\_\_\_\_\_ sarebbe uno dei tre beneficiari finali di quest'ultima (cfr. atto n°13 inc. AFC).

**A.c** In data 20 novembre 2009, la C.\_\_\_\_\_ e la D.\_\_\_\_\_ Sagl (con sede a [...]) – tramite strumento notarile – hanno costituito la società anonima E.\_\_\_\_\_ SA. In data 4 gennaio 2011, la C.\_\_\_\_\_ ha venduto la sua quota di partecipazione, pari al 49%, alla società figlia, la A.\_\_\_\_\_ SA, per un prezzo pari a 50'000 franchi. Il medesimo anno, e più precisamente in data 15 aprile 2011, la A.\_\_\_\_\_ SA ha a sua volta venduto la precitata partecipazione alla D.\_\_\_\_\_ Sagl per un prezzo di 730'877.84 franchi. Il prezzo di vendita di questa partecipazione è stato in un primo momento contabilizzato presso la A.\_\_\_\_\_ SA per poi, in data 1° gennaio 2012, essere contabilizzato in favore della società madre.

**B.**

**B.a** Il 18 e 21 novembre 2016, la Divisione controllo esterno dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha effettuato una verifica fiscale in merito all'imposta preventiva e alle tasse di bollo dei rendiconti della A.\_\_\_\_\_ SA dal 2011 al 2015, nell'ambito della quale ha rilevato possibili problematiche fiscali. Per completare la verifica, l'AFC ha richiesto ulteriore documentazione alla precitata società. Ne è seguito uno scambio di messaggi di posta elettronica, protrattosi fino al 21 agosto 2017 (cfr. atto n° 10 inc. AFC).

**B.b** Il 6 agosto 2018, l'AFC ha inoltrato alla A.\_\_\_\_\_ SA un conteggio d'imposta preventiva dovuta in relazione agli esercizi fiscali 2011 e 2012 (cfr. atto n°8 inc. AFC). A seguito della verifica fiscale, l'AFC ha infatti ritenuto che nell'esercizio fiscale 2011, la A.\_\_\_\_\_ SA ha concesso un prestito alla casa madre C.\_\_\_\_\_ senza interessi, cosicché ella ha beneficiato di una prestazione valutabile in denaro pari a 74'400 franchi, per la quale è dovuta un'imposta preventiva di 26'040 franchi (= 35% x

74'400 franchi). L'AFC ha ritenuto poi che la A. \_\_\_\_\_ SA, nell'esercizio fiscale 2012, ha concesso una prestazione valutabile in denaro rinunciando al ricavato della vendita relativa al 49% della quota azionaria della E. \_\_\_\_\_ SA pari a 680'877.84 franchi (= 730'877.84 franchi – 50'000 franchi) sempre a favore della casa madre C. \_\_\_\_\_, ricavato per il quale è dovuta un'imposta preventiva di 238'307.25 franchi (= 35% x 680'877.82 franchi).

**B.c** Il 4 settembre 2018, la fiduciaria F. \_\_\_\_\_ SA ha inoltrato all'AFC le proprie osservazioni contestando il precitato conteggio (cfr. atto n°7 inc. AFC), in nome e per conto della A. \_\_\_\_\_ SA; tali osservazioni sono poi state completate con due messaggi di posta elettronica del 7 e 17 settembre 2018 (cfr. atto n°6 inc. AFC).

**B.d** Il 13 febbraio 2020, la Divisione controllo esterno dell'AFC ha emanato una decisione formale nei confronti della A. \_\_\_\_\_ SA, con cui ha confermato il predetto conteggio, assoggettandola al pagamento di un'imposta preventiva di 264'347.25 franchi, oltre interessi, in relazione alle due precitate prestazioni valutabili in denaro (cfr. atto n°4 inc. AFC).

**B.e** Il 12 marzo 2020, la A. \_\_\_\_\_ SA ha interposto reclamo avverso la decisione del 13 febbraio 2020 dinanzi all'AFC (cfr. atto n°3 inc. AFC), contestando integralmente l'addebito di 238'307.25 franchi a titolo di imposta preventiva relativa alla rinuncia all'utile di 680'877.84 franchi concernente la vendita della partecipazione della E. \_\_\_\_\_ SA. Per contro, la A. \_\_\_\_\_ SA non ha contestato l'addebito di 26'040 franchi a titolo di imposta preventiva dovuta a seguito della mancata contabilizzazione d'interessi sul prestito concesso alla propria casa madre C. \_\_\_\_\_ che ha generato una prestazione valutabile in denaro di 74'400 franchi.

**B.f** Con decisione su reclamo del 25 gennaio 2021 (recte: 2022), l'AFC ha confermato integralmente la decisione su reclamo del 13 febbraio 2020 della Divisione controllo esterno, respingendo il reclamo della A. \_\_\_\_\_ SA (cfr. atto n°1 inc. AFC).

### **C.**

**C.a** Avverso la predetta decisione su reclamo, la A. \_\_\_\_\_ SA (di seguito: la società ricorrente o insorgente) ha inoltrato ricorso il 24 febbraio 2022 dinanzi al Tribunale amministrativo federale (di seguito: il Tribunale). Protestando spese e ripetibili, la società ricorrente ha postulato in via principale l'annullamento della decisione dell'AFC in punto all'addebito di 238'307.25 franchi a titolo di imposta preventiva relativa alla rinuncia

all'utile di 680'877.84 franchi concernente la vendita del 49% del capitale azionario della E.\_\_\_\_\_ SA. Essa non ha contestato l'addebito di 26'040 franchi a titolo di imposta preventiva dovuta a seguito della mancata contabilizzazione d'interessi sul prestito concesso alla propria casa madre C.\_\_\_\_\_ che ha generato una prestazione valutabile in denaro di 74'400 franchi. In via subordinata e nel caso in cui il Tribunale non dovesse accogliere il suo ricorso, la società ricorrente ha chiesto di essere convocata in udienza.

**C.b** Con risposta del 14 aprile 2022, l'AFC (di seguito: l'autorità inferiore) ha postulato il rigetto del ricorso, prendendo posizione sulle censure sollevate dalla società ricorrente e riconfermandosi nella propria decisione su reclamo.

**D.**

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessari, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

**Diritto:**

**1.**

**1.1** Il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA, emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare, le decisioni emanate dall'AFC su reclamo in materia di riscossione dell'imposta preventiva sono impugnabili dinanzi al Tribunale (cfr. art. 39 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva [LIP, RS 642.21], in combinato disposto con l'art. 32 LTAF). Il Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi al Tribunale è di principio retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA). Su riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA – che per inciso menziona principi comunque applicati per analogia dal Tribunale nell'ambito delle procedure in materia d'imposta preventiva – quanto precede vale altresì per la presente procedura di ricorso ([tra le tante] sentenza del TAF A-2164/2020 del 3 agosto 2020 consid. 1.1).

**1.2** Il presente ricorso del 24 febbraio 2022 è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione dell'AFC fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna la ricorrente al pagamento di crediti d'imposta preventiva.

Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per la ricorrente, quest'ultima risulta legittimata a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA.

## **2.**

**2.1** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'ineadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>a</sup> ed. 2022, n. 2.149).

**2.2** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>a</sup> ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

### 3.

Prima di entrare nel merito del ricorso, lo scrivente Tribunale considera necessario esaminare l'eventuale prescrizione del credito d'imposta qui in oggetto. Infatti, un'eventuale prescrizione dello stesso comporterebbe la preterizione della pretesa dell'autorità inferiore.

**3.1** Ciò detto, prima di esaminare la prescrizione del credito in oggetto, qui di seguito verranno esposte le norme pertinenti relative alla prescrizione in materia d'imposta preventiva.

### 3.2

**3.2.1** La prescrizione è una questione di diritto che va esaminata d'ufficio dall'autorità e non necessita d'essere sollevata dall'assoggettato (cfr. DTF 142 II 182 consid. 3.2.1; sentenza del TF 2C\_243/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 5 con rinvio; MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, pag. 278; STEPHANIE EICHENBERGER, in: Oberson/Hinny [ed.], *Commentaire droits de timbre*, 2006, n. 5 ad art. 30 LTB).

**3.2.2** La prescrizione, nella misura in cui concerne il credito fiscale, è una questione di diritto materiale (cfr. sentenze del TAF A-1449/2015 del 2 novembre 2015 consid. 3.2; A-7148/2010 del 19 dicembre 2012 consid. 4.2 con rinvii; BEUSCH, op. cit., pag. 282 seg.). Per questo motivo, alla stessa risulta applicabile il diritto vigente al momento in cui le circostanze di fatto alla base del gravame hanno avuto luogo.

**3.2.3** La prescrizione dei crediti fiscali in materia di imposta preventiva è retta dall'art. 17 LIP. Il credito fiscale si prescrive in cinque anni, a contare dall'anno civile in cui è sorto (cfr. art. 17 cpv. 1 LIP). La prescrizione è interrotta ogni volta che una persona tenuta al pagamento riconosce il credito fiscale e ogni volta che un atto ufficiale inteso ad esigerlo è notificato a una persona tenuta al pagamento. Un nuovo termine di prescrizione comincia a decorrere a ogni interruzione (cfr. art. 17 cpv. 3 LIP). La LIP non prevede alcuna prescrizione assoluta, ciò che costituisce un silenzio qualificato (cfr. ATF 112 II 49 consid. 2d; [confermato dalla sentenza del TF 2C\_188/2010 del 24 gennaio 2011]; sentenza del TAF A-1368/2021 del 14 marzo 2022 consid. 3.1). Tuttavia, nel caso di una violazione della legislazione amministrativa federale, determinante per ciò che concerne la prescrizione dell'assoggettamento a una prestazione o a una restituzione, non sono le disposizioni corrispondenti contenute nelle relative leggi amministrative bensì, in virtù del rinvio dell'art. 67 cpv. 1 LIP, la legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0) (cfr. DTF 143 IV 228 consid. 4.2 e i riferimenti citati; 139 IV 246 consid. 1.1). Giusta

l'art. 12 cpv. 4 DPA, l'obbligo di pagamento o di restituzione non si prescrive finché non siano prescritte l'azione penale e l'esecuzione della pena. Riguardo alle contravvenzioni consistenti nella sottrazione o nella messa in pericolo di tasse o nell'ottenimento indebito di una restituzione, di una riduzione o di un condono di tasse ai sensi dell'art. 11 cpv. 2 DPA, la giurisprudenza ha avuto modo di precisare che – in base al diritto in vigore a partire dal 1° ottobre 2002 – il termine di prescrizione è di 7 anni (cfr. art. 11 cpv. 2 DPA in relazione con l'art. 333 cpv. 6 lett. b del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 [CP, RS 311.0] e l'art. 97 cpv. 1 lett. d CP; DTF 143 IV 228 consid. 4.4 con rinvii; 134 IV 328 consid. 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 4.2.2 con rinvii; BEUSCH/MALLA, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [ed.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2<sup>a</sup> ed. 2012 [di seguito: VStG-Kommentar], n. 51 segg. ad « Vorbemerkungen zu Art. 61-67 »).

Tale è in particolare il caso in presenza di una sottrazione d'imposta ai sensi dell'art. 61 LIP, verosimilmente realizzata allorquando una società anonima fa una prestazione valutabile in denaro facilmente riconoscibile come tale dai partecipanti, senza tuttavia dichiarare e pagare spontaneamente l'imposta preventiva. Il termine di prescrizione di 7 anni è sospeso durante i procedimenti d'opposizione, di reclamo o giudiziari circa l'obbligo di pagamento o restituzione (cfr. art. 11 cpv. 3 DPA; DTF 143 IV 228 consid. 5 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-2164/2019 del 3 agosto 2020 consid. 4.1.2 con rinvii; A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 6.1.1; BEUSCH/MALLA, VStG-Kommentar, n. 56 ad « Vorbemerkungen zu Art. 61-67 »).

**3.2.4** Conformemente all'art. 98 CP – applicabile in virtù dell'art. 2 DPA – il termine di prescrizione di 7 anni decorre dal giorno in cui l'autore ha esercitato la sua attività colpevole, detto giorno non essendo tuttavia preso in conto nel calcolo del termine (cfr. DTF 143 IV 228 consid. 4.5; 134 IV 297 consid. 4.1). Nel caso in cui una società anonima effettua una prestazione valutabile in denaro cedendo ad un azionista o ad una persona a lui vicina dei redditi non contabilizzati in violazione della legislazione amministrativa federale, il termine di prescrizione inizia a decorrere soltanto all'indomani della data di consegna del bilancio erroneo, rispettivamente del conto erroneo – ovvero, del documento contabile nel quale non sono stati contabilizzati i ricavi ceduti agli azionisti o a persone vicine a quest'ultimi – all'AFC (« [d]ie [...] Verjährungsfrist [...] beginnt erst nach dem Termin zu laufen, an dem die unrichtige Jahresrechnung bei der ESTV eingereicht wurde [...] », in: citata sentenza del TF del 26 marzo 1987 consid. 5, in:

ASA 56 pag. 203 segg.; cfr DTF 143 IV 228 consid. 4.6.1-4.6.3; sentenza del TAF A-6690/2017 del 12 maggio 2021 consid. 4.1.3. [confermata dal TF con sentenza 2C\_507/2021 del 31 agosto 2022]). In tal caso, l'attività colpevole ai sensi dell'art. 98 CP consiste nella consegna di documenti contabili irregolari alla competente autorità (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2164/2019 del 3 agosto 2020 consid. 4.1.3; A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 6.1.2 con rinvii).

**3.2.5** Qualora invece una società abbia ommesso non solo di contabilizzare la prestazione valutabile in denaro da lei effettuata, ma anche di allestire e/o di consegnare i propri rendiconti all'AFC, la decorrenza del termine di prescrizione di 7 anni va calcolata tenendo conto altresì di quanto disposto dall'art. 38 cpv. 2 LIP e soprattutto dall'art. 21 cpv. 1 dell'ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev, RS 642.211) in combinato disposto con l'art. 699 cpv. 2 del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911. Più nel dettaglio, in virtù dell'art. 21 cpv. 1 OIPrev, ogni società anonima (art. 9 cpv. 1 LIP) è tenuta a consegnare spontaneamente i propri conti annuali all'AFC, nei 30 giorni successivi alla loro approvazione. Ai sensi dell'art. 699 cpv. 2 del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (RS, 220) l'assemblea ordinaria – durante la quale vengono per l'appunto approvati i conti annuali – si svolge ogni anno, entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale. Sulla base di detti disposti di legge, è dunque lecito considerare che nel caso in cui una società non ottemperi al suo obbligo di consegna dei conti annuali all'AFC, il termine di prescrizione inizia a decorrere all'indomani dei sei mesi e trenta giorni dopo la fine dell'esercizio durante il quale detta società ha effettuato una prestazione valutabile in denaro soggetta all'imposta preventiva (cfr. sentenza del TAF A-2164/2019 del 3 agosto 2020 consid. 4.1.3 confermata dal TF con sentenza del 2C\_743/2020 del 17 giugno 2021).

**3.2.6** Il termine di prescrizione di 7 anni è sospeso durante i procedimenti d'opposizione, di reclamo o giudiziari circa l'obbligo di pagamento o restituzione (cfr. art. 11 cpv. 3 DPA; sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 del 10 novembre 2015 consid. 4.3.3 con rinvii; BEUSCH/MALLA, VStG-Kommentar, n. 56 ad «Vorbemerkungen zu Art. 61-67 »).

**3.2.7** Il predetto termine di prescrizione può essere interrotto dalle parti, ogni qualvolta esse intervengano nella procedura mediante un « atto interruttivo ». In tal caso, un nuovo termine di prescrizione comincia a decorrere ad ogni interruzione. L'atto interruttivo della prescrizione non deve rivestire



una forma particolare. La semplice comunicazione, secondo cui la riscossione dell'imposta è richiesta, è al riguardo sufficiente. In diritto fiscale, detto atto è infatti concepito in maniera larga: esso ingloba ogni azione dell'autorità portata alla conoscenza dell'assoggettato e destinata ad accertare o ad incassare il credito fiscale. Segnatamente l'annuncio o la messa in opera di verifiche contabili, la notifica di un conteggio complementare o di un avviso di credito valgono interruzione della prescrizione, come pure un precetto esecutivo, una decisione o una decisione su reclamo (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1449/2015 del 2 novembre 2015 consid. 3.2.2 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_1095/2015 del 27 maggio 2016 consid. 4.3.3]). Ciò che è determinante è che l'atto interruttivo della prescrizione menzioni l'essenziale delle circostanze di fatto sulle quali si fonda il credito fiscale, permettendo in tal modo all'assoggettato di comprendere di cosa si tratta (cfr. [tra le tante] la citata sentenza del TAF A-1449/2015 consid. 3.2.2 con rinvii). Non è tuttavia necessario che le circostanze di fatto suscettibili di comportare una ripresa fiscale siano interamente delucidate, né che l'importo del credito fiscale venga indicato (cfr. [tra le tante] la citata sentenza del TAF A-1449/2015 consid. 3.2.2 con rinvii).

**3.2.8** Nel caso specifico, il credito di imposta preventiva oggetto della ripresa fiscale dell'autorità inferiore concerne il periodo fiscale 2012 in relazione a una prestazione valutabile in denaro effettuata dalla società ricorrente nei confronti della propria casa madre ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP e dell'art. 20 cpv. 1 OIPrev. Ora, l'attività colpevole compiuta dalla società ricorrente concerne una prestazione valutabile in denaro nei confronti di un azionista o ad una persona a lui vicina soggetta ad imposta preventiva per il periodo fiscale 2012. Secondo poi i conti annuali inviati dalla società ricorrente all'autorità inferiore (cfr. atti 15 e 16 inc. AFC), risulta che l'esercizio commerciale e l'anno solare sono coincidenti; infatti, la chiusura dell'esercizio annuale 2011 risale al 31 dicembre 2011. Ne consegue che il termine di prescrizione di 7 anni comincia a decorrere, al più presto, nell'anno 2012 e prende fine, sempre al più presto, nell'anno 2018. Tale termine è stato tuttavia validamente interrotto dall'autorità inferiore in data 5 dicembre 2017 (cfr. decisione dell'autorità inferiore del 26 gennaio 2022, sub fatti, pt. H, pag. 3). Tale interruzione ha avuto quale conseguenza quella che un nuovo termine di 5 anni ha iniziato a decorrere. Il Tribunale fa inoltre presente che il termine della prescrizione relativa è stato ulteriormente interrotto dapprima con conteggio del 6 agosto 2018 e in seguito con decisione del 13 febbraio 2020. Essendo quindi che il termine della prescrizione relativa è stato interrotto a più riprese senza che fra le varie

interruzioni ci fosse un intervallo superiore a 5 anni, il credito fiscale fatto valere dall'autorità inferiore non risulta nel caso specifico prescritto.

Visti i considerandi che precedono, lo scrivente Tribunale constata che le pretese avanzate dall'autorità inferiore non sono ancora prescritte.

#### **4.**

Nel caso in esame, oggetto del litigio è il credito fiscale di 238'307.25 franchi, interessi di mora esclusi, dovuto in relazione a una prestazione valutabile in denaro pari a 680'877.84 franchi di cui la società ricorrente è stata ritenuta debitrice dall'autorità inferiore, a seguito della verifica fiscale per i periodi fiscali 2011 e 2012 in cui sono emerse due prestazioni valutabili in denaro. Poiché la società ricorrente contesta solamente il credito fiscale relativo a una delle due prestazioni valutabili in denaro, ovvero quello pari a 680'877.84 franchi, ammettendo nel contempo la pretesa dell'autorità inferiore concernente il credito d'imposta preventiva dovuto in relazione al prestito infruttifero concesso alla propria casa madre, quest'ultimo punto non sarà esaminato dal Tribunale.

#### **5.**

Prima di entrare nel merito delle censure sollevate dalla società ricorrente in merito alla ripresa fiscale operata dall'autorità inferiore a titolo di imposta preventiva, qui di seguito verranno richiamati i principi applicabili al caso specifico.

**5.1** La Confederazione può riscuotere un'imposta preventiva sul reddito dei capitali mobili (cfr. art. 132 cpv. 1 Costituzione federale [Cost., RS 101].; art. 1 cpv. 1 LIP). L'imposta preventiva è rimborsata al beneficiario della prestazione decurtata dell'imposta (cfr. art. 1 cpv. 2 LIP).

**5.2** Stante l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, oggetto dell'imposta sono, tra l'altro, i redditi di capitali mobili da azioni, quote sociali, in società, a garanzia limitata o cooperative, buoni di partecipazione e buoni di godimento, emessi da una persona domiciliata in Svizzera. Per i redditi di capitali mobili essa ammonta al 35% della prestazione imponibile (cfr. art. 13 cpv. 1 lett. a LIP).

L'art. 20 cpv. 1 OIPrev considera reddito imponibile di azioni, ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non abbia il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato esistenti all'atto della prestazione (come ad esempio: dividendi, buoni, azioni gratuite, buoni di parteci-

pazione gratuiti, eccedenze di liquidazione, ecc.). La nozione di prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev corrisponde di principio a quella dell'art. 20 cpv. 1 lett. c della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11; cfr. DTF 143 IV 288 consid. 4.1; sentenze del TF 2C\_123/2016 del 21 novembre 2017 consid. 3.3; 2C\_263/2014 del 21 gennaio 2015 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_741/2020 del 17giugno 2021]).

In assenza di lacune sostanziali o d'irregolarità formali atte a mettere in dubbio la credibilità della contabilità del contribuente, come pure in assenza di una divergenza manifesta ed importante tra i risultati allibrati e lo stato reale di fatto, le autorità fiscali devono attenersi alla presunzione d'esattezza di cui fruisce tale contabilità (cfr. DTF 134 II 207 consid. 3.3; 106 Ib 311 consid. 3c e 3d; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_741/2020 del 17giugno 2021]).

**5.2.1** Ai sensi dell'art. 20 cpv. 1 OIPrev, nella nozione di prestazione valutabile in denaro rientra altresì la cosiddetta « distribuzione dissimulata di utili » o « distribuzione occulta di utili » (« *verdeckte Gewinausschüttungen* »). Per costante giurisprudenza, si è di fronte ad una simile prestazione valutabile in denaro, allorquando le tre seguenti condizioni cumulative risultano adempiute (cfr. DTF 143 IV 228 consid. 4.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 57 consid. 2.2; sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.1 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_741/2020 del 17giugno 2021]):

- (1) La società effettua una prestazione senza ottenere un'adeguata controprestazione da parte del beneficiario, ciò che di fatto ne comporta l'impoverimento economico. Tale prestazione non ha carattere di rimborso delle quote di capitale sociale.
- (2) Questa prestazione è corrisposta ad un titolare di diritti di partecipazione della società, ossia ad uno degli azionisti della società (titolare diretto) o a terze persone vicine a quest'ultimo (titolare indiretto). Essa trova il proprio fondamento esclusivamente in un rapporto di partecipazione alla società stessa: una simile prestazione deve procurare al suo beneficiario un vantaggio che in analoghe circostanze non sarebbe stato accordato alle medesime condizioni ad una terza persona non partecipe alla società, per cui la prestazione risulta insolita.

- (3) Il carattere insolito della prestazione, in particolare la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione, deve essere riconoscibile per gli organi della società.

A tal proposito, è qui doveroso precisare che nella prassi viene talvolta indicato che le condizioni cumulative da adempiere sono invero quattro. Ciò è dovuto al fatto che la seconda condizione sopracitata viene talvolta suddivisa a sua volta in due: (a) prestazione accordata ad un azionista o a una persona a lui vicina; (b) prestazione che non sarebbe stata accordata alle medesime condizioni ad un terzo (cfr. sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-6214/2018 del 20 aprile 2020 consid. 2.4.2). Ciò posto, va altresì precisato che le prestazioni che la società effettua a favore dei suoi azionisti o di terze persone a lui vicine, fondate su un'altra base giuridica che il rapporto di partecipazione, ad esempio su un contratto di diritto privato che avrebbe potuto essere concluso anche con un terzo estraneo alla società, non sono invece soggetti all'imposta preventiva (cfr. DTF 144 II 427 consid. 6.1; 119 Ib 431 consid. 2b; sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.1 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021]).

**5.2.2** Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utile, 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 » o di « sottrazione previa dell'utile » (« *Gewinnvorwegnahme* »), anche se in realtà non ha per oggetto la sottrazione di utili già concretamente confluiti nella società. Essa sussiste per l'appunto quando la società rinuncia interamente o parzialmente a degli introiti normalmente di sua spettanza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista o da una persona a lui vicina, rispettivamente quando quest'ultimi non forniscono una controprestazione che la società esigerebbe da un terzo indipendente (cfr. DTF 119 Ib 116 consid. 2; 113 Ib 23 consid. 2d; sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.2 con rinvii; 2C\_726/2009 del 20 gennaio 2010 consid. 2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.2 con rinvii).

**5.2.3** Secondo la giurisprudenza, una terza persona vicina all'azionista ai sensi dell'art. 20 OIPrev può essere una persona fisica imparentata con

l'azionista o anche una persona giuridica ch'egli controlla. La prassi considera inoltre come vicini all'azionista i soggetti con cui quest'ultimo intrattiene delle relazioni personali o commerciali che dall'insieme delle circostanze appaiono come il vero motivo della prestazione imponibile. In particolare sono da ritenere tali quelle persone alle quali l'azionista permette di fare uso della società come se fosse la loro (cfr. [tra le tante] sentenze del TF 2C\_857/2020 dell'11 febbraio 2021 consid. 4.5; 2C\_177/2016 e 2C\_178/2016 del 30 gennaio 2017 consid. 4.3 con rinvii; 2C\_377/2009 del 9 settembre 2009 consid. 2.2; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.2; DTAF 2011/45 consid. 4.2 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.3 con rinvii; A-2288/2017 dell'8 maggio 2020 consid. 3.2.1 con rinvii).

**5.3** L'obbligazione fiscale spetta al debitore della prestazione imponibile, il quale deve eseguirla dopo averne dedotto l'imposta preventiva (cfr. art. 10 cpv. 1 in relazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP). Il beneficiario della prestazione è quindi – tenuto conto dell'obbligazione del debitore di trasferirgli l'imposta preventiva – il destinatario dell'imposta, ovvero sia colui che sopporta il carico fiscale. Egli non ha tuttavia alcuna obbligazione procedurale da adempiere nel contesto della procedura di percezione dell'imposta preventiva; tali obblighi devono difatti essere adempiuti dal debitore della prestazione che è il soggetto fiscale (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.3 con rinvii).

## **5.4**

**5.4.1** In materia di imposta preventiva, la dichiarazione e il pagamento del tributo sono rette dal principio dell'autotassazione, in applicazione del quale il contribuente ha l'obbligo di annunciarsi come tale all'AFC, senza esservi sollecitato (cfr. art. 38 cpv. 1 LIP) e deve, alla scadenza dell'imposta (cfr. art. 16 LIP), presentare spontaneamente all'AFC il rendiconto prescritto, corredato dei giustificativi e pagare in pari tempo l'imposta o compiere la notifica sostitutiva del pagamento (cfr. artt. 19 e 20 LIP; art. 38 cpv. 2 LIP). Il contribuente è quindi il solo responsabile nella compilazione esatta dei moduli dei rendiconti e delle dichiarazioni d'imposta e dei questionari (cfr. art. 39 cpv. 2 lett. 1 LIP) nonché nel procedere con il versamento dell'imposta preventiva dovuta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.1 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021]).

**5.4.2** La prova dell'esistenza di una prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev – e meglio dei tre/quattro relativi elementi costitutivi (cfr. consid. 5.2.1 del presente giudizio) – incombe all'AFC. Il criterio

della prestazione « giustificata dall'uso commerciale », applicato in materia di imposte dirette non è un elemento costitutivo negativo di una prestazione valutabile in denaro. L'autorità fiscale deve in particolare apportare la prova che la società ha accordato a un azionista o a una persona vicina una prestazione valutabile in denaro senza ottenere una controprestazione adeguata. La prova diretta che il beneficiario della prestazione è un azionista o un terzo vicino alla società contribuente non è tuttavia necessaria, essendo infatti sufficiente che non sia possibile spiegare in alcun altro modo lo svolgimento dell'insolita operazione (cfr. sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_16/2015 del 6 agosto 2015 consid. 2.5.3 con rinvii). Se le prove addotte dall'AFC costituiscono degli indizi sufficienti in merito all'esistenza di una simile sproporzione, rispettivamente se la stessa rende verosimile la sussistenza di una prestazione valutabile in denaro, spetta allora al contribuente dimostrare il contrario. In tal caso, il contribuente può contestare il proprio assoggettamento all'imposta adducendo la controprova atta a dimostrare che il criterio dell'uso commerciale è adempiuto (cfr. DTF 138 II 57 consid. 7.1; sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.2; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.3; 2C\_16/2015 del 6 agosto 2015 consid. 2.5.3 con rinvii; DTAF 2011/45 consid. 4.3.2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.2 con rinvii). La controprova è apportata, allorquando la prova principale viene rovesciata. Non è tuttavia necessario che il Tribunale sia convinto dell'esattezza della contestazione (cfr. DTF 130 III 321 consid. 3.4; 120 II 393 consid. 4b; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.2 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021]).

In linea di massima, il principio dell'autotassazione (cfr. art. 38 LIP; consid. 5.4.1 del presente giudizio) e l'obbligo di collaborare del contribuente (cfr. art. 39 LIP; consid. 5.4.3 del presente giudizio) non modificano la suddetta ripartizione dell'onere probatorio. Una violazione dell'obbligo di collaborare con conseguente mancanza di prove per l'autorità fiscale può però eventualmente condurre ad un'inversione dell'onere probatorio (cfr. sentenza del TAF A-6214/2018 del 20 aprile 2020 consid. 1.6.4 con rinvii).

**5.4.3** Giusta l'art. 39 LIP, la società contribuente deve dunque indicare coscientemente all'autorità fiscale tutti i fatti che possono essere importanti per l'accertamento dell'obbligazione fiscale o delle basi di calcolo dell'imposta; essa deve in particolare presentare, su richiesta, tutti i documenti corredati dai giustificativi e da altra documentazione (cfr. lett. b). Se è vero che l'autorità fiscale non deve sostituire il proprio potere d'apprezzamento a quello della direzione commerciale della società contribuente,

vero è anche che quest'ultima deve tuttavia provare che le prestazioni in questione sono giustificate dall'uso commerciale. Solo in tal modo, l'autorità fiscale può sincerarsi che il motivo alla base del carattere insolito di dette prestazioni è puramente commerciale e non dovuto alle strette relazioni personali o economiche in essere tra la società e il beneficiario delle prestazioni (cfr. DTF 119 Ib 431 consid. 2c con rinvii; sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.3 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_741/2020 del 17giugno 2021]).

Chi sostiene che un pagamento da esso incassato non lo concerne, deve essere in grado di provare tale allegazione producendo dei documenti giustificativi. Analogamente, chi effettua un pagamento senza che lo stesso risulti giustificato da alcun documento deve sopportare le conseguenze di una simile mancanza di prove, nel senso che deve attendersi che lo stesso venga qualificato a livello fiscale come una prestazione valutabile in denaro soggetta ad imposta preventiva. Inoltre, può sussistere una prestazione valutabile in denaro soggetta all'imposta preventiva, se appare ovvio che sono gli azionisti stessi della società ad essere i suoi beneficiari e se non è data un'altra spiegazione. Quando la società contribuente fa tutto quanto in suo potere per produrre tutte le prove e i documenti giustificativi richiesti dall'autorità fiscale ai sensi dell'art. 39 LIP, quest'ultima ne deve tenere conto nel proprio giudizio (cfr. sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.3 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_741/2020 del 17giugno 2021]).

## 5.5

**5.5.1** Giusta l'art. 16 cpv. 1 lett. c LIP, l'imposta preventiva scade trenta giorni dopo che è sorto il credito fiscale. Per i redditi da capitale mobiliare, il credito fiscale sorge alla scadenza della prestazione imponibile (cfr. art. 12 cpv. 1 LIP). Secondo l'ordinanza del 29 novembre 1996 del Dipartimento federale delle finanze concernente l'interesse di mora in materia di imposta preventiva (RU 2021 432), entrata in vigore il 1° gennaio 1997 e abrogata il 1° gennaio 2022, un interesse di mora è dovuto, senza diffida, sugli importi di imposta non ancora pagati alle scadenze stabilite dal cpv. 1 fino al giorno del pagamento (cfr. art. 12 cpv. 2 LIP in combinato disposto con l'art. 1 dell'ordinanza DFF; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.6 con rinvii [confermata dal TF con sentenza 2C\_741/2020 del 17giugno 2021]).

**5.5.2** L'art. 1 dell'ordinanza del 25 giugno 2021 del DFF concernente gli interessi moratori e remuneratori su tasse e imposte entrata in vigore il 1° gennaio 2022 – sostituendo così la precitata ordinanza – stabilisce i tassi di interesse in particolare per l'imposta preventiva (cfr. art. 1 cpv. 1 lett. j). I tassi di interesse sono stabiliti per ogni anno civile e sono riportati nell'allegato (cfr. art. 1 cpv. 2). Per l'anno civile 2022, l'interesse moratorio è fissato al 4% l'anno.

L'art. 4 cpv. 2 della precitata ordinanza prevede inoltre che nel caso di tasse di bollo e di imposta preventiva esigibili prima del 1° gennaio 2022, il tasso di interesse moratorio è del 5% fino al 31 dicembre 2021.

## **6.**

**6.1** Stabiliti i principi applicabili, al fine di verificare il ben fondato della ripresa d'imposta preventiva oggetto del presente procedimento, il Tribunale considera necessario esaminare se, per il periodo fiscale 2012, è a giusto titolo che l'autorità inferiore ha ritenuto, nei confronti della società ricorrente, la sussistenza di una prestazione valutabile in denaro soggetta ad imposta preventiva ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev nella forma di una distribuzione dissimulata di utile alla propria azionista. Per il Tribunale si tratta quindi di stabilire se le tre condizioni precedentemente esposte sono nel caso specifico soddisfatte (cfr. consid. 5.2.1 del presente giudizio).

**6.2** In primo luogo, occorre verificare se la società ricorrente ha effettuato una prestazione senza ottenere una controprestazione adeguata. A tal proposito, l'autorità inferiore ha considerato che la società ricorrente ha rinunciato ad un utile pari ad un ammontare di 680'877.84 franchi per i seguenti motivi. In data 20 novembre 2009, la C.\_\_\_\_\_ e la D.\_\_\_\_\_ Sagl hanno costituito la società anonima E.\_\_\_\_\_ SA. Il suo capitale azionario di 100'000 franchi, suddiviso in 100 azioni al portatore di 1'000 franchi cadauna, è stato sottoscritto nella misura del 50% dalla C.\_\_\_\_\_ e nella misura del 50% dalla D.\_\_\_\_\_ Sagl (cfr. atto n° 22 inc. AFC). Sulla base dell'accordo transattivo del riparto azionario della E.\_\_\_\_\_ SA del 16 dicembre 2010, la quota di partecipazione della C.\_\_\_\_\_ è poi scesa al 49% (cfr. atto n°21 inc. AFC).

In data 4 gennaio 2011, la casa madre C.\_\_\_\_\_ e la A.\_\_\_\_\_ SA hanno sottoscritto un contratto di vendita concernente il precitato 49% del capitale sociale della E.\_\_\_\_\_ SA (cfr. atto n°20 dell'inc. AFC). Sulla base di tale contratto, la A.\_\_\_\_\_ SA ha acquistato il predetto 49% del capitale sociale della E.\_\_\_\_\_ SA dalla propria casa madre C.\_\_\_\_\_



(cfr. atto n°20 dell'inc. AFC). Tale contratto prevedeva che « il prezzo di compravendita è stabilito in CHF 50'000.- da regolarsi entro il 31.12.2011 » e che « [...] la compravendita è considerata perfezionata a far tempo dalla data di apposizione della firma delle parti » (cfr. atto n° 20 inc. AFC). A giusto titolo, l'autorità inferiore ha quindi ritenuto che la compravendita fosse da considerarsi perfezionata a partire dal 4 gennaio 2011. Dal 4 gennaio 2011, la società ricorrente era quindi l'effettiva proprietaria del 49% del capitale azionario della E.\_\_\_\_\_ SA. In data 28 novembre 2011, la A.\_\_\_\_\_ SA ha poi proceduto al pagamento dei 50'000 franchi a favore della propria casa madre C.\_\_\_\_\_ (cfr. atto n°20 inc. AFC).

Poco tempo dopo, ovvero in data 15 aprile 2011, la A.\_\_\_\_\_ SA e la D.\_\_\_\_\_ Sagl hanno a loro volta concluso un accordo transattivo concernente sempre il 49% del capitale sociale della E.\_\_\_\_\_ SA (cfr. atto n°19 dell'inc. AFC). Sulla base di tale accordo, la A.\_\_\_\_\_ SA ha venduto il 49% del capitale sociale della E.\_\_\_\_\_ SA di cui, come visto, era l'effettiva proprietaria, alla D.\_\_\_\_\_ Sagl, per un prezzo pari a 730'877.84 franchi (cfr. atto n°19 inc. AFC). Secondo i termini dell'accordo, « il passaggio di proprietà della percentuale detenuta dalla società A.\_\_\_\_\_, pari al 49% della E.\_\_\_\_\_ SA, avrà effetto solo al verificarsi della seguente condizione e più precisamente: pagamento alla A.\_\_\_\_\_ di CHF 730.877.84 [...] importo che sarà versato al lordo del 35% di Withholding Tax come da documento allegato dello Studio Fiduciario F.\_\_\_\_\_ di (...) » (cfr. atto n° 19 inc. AFC). Il prezzo d'acquisto, versato il 18 aprile 2011, è stato dapprima contabilizzato dalla società ricorrente sul conto di bilancio « X » per poi, il 1 gennaio 2012, essere versato definitivamente sul conto debitore « Y C.\_\_\_\_\_ ». Su quest'ultimo conto era per altro già stato contabilizzato l'acquisto della predetta quota di partecipazione da parte della società ricorrente alla C.\_\_\_\_\_ per 50'000 franchi. Ne consegue quindi che la società ricorrente, versando in modo definitivo sul conto debitore « Y C.\_\_\_\_\_ » il ricavato della vendita del 49% del capitale azionario della E.\_\_\_\_\_ SA di 730'877.84 franchi, ha rinunciato a un utile di 680'877.84 franchi (= 730'877.84 franchi – 50'000 franchi) di sua spettanza, essendo lei, al momento della vendita alla D.\_\_\_\_\_ Sagl, la proprietaria effettiva della partecipazione della E.\_\_\_\_\_ SA.

### 6.3

**6.3.1** Il Tribunale osserva che, quando si tratta di confrontare la prestazione effettuata dalla società con la contro-prestazione ricevuta dalla medesima, ovvero, come nel caso specifico, di confrontare la prestazione fornita dalla società ricorrente alla sua società madre C.\_\_\_\_\_ – ossia il trasferimento di 680'877.84 franchi – con la prestazione corrispettiva fornita dalla società

madre alla società ricorrente, la giurisprudenza e la prassi tendono ad applicare il principio della valutazione singola. Tuttavia, alla luce di quanto finora esposto, il Tribunale ritiene ugualmente opportuno esaminare il caso specifico anche sotto il profilo del principio della valutazione globale, più precisamente dal punto di vista della compensazione. È infatti opportuno esaminare se la sproporzione alla base delle distribuzioni dissimulate di utile oggetto del presente caso possa essere valutata in maniera globale, e ciò prendendo quindi in considerazione, globalmente, l'insieme delle prestazioni e delle controprestazioni effettuate tra la società e il suo azionista. Fondamentalmente si tratta quindi di stabilire se, in determinate circostanze, sia possibile derogare al principio della valutazione singola. In effetti, pur non essendo stata tale questione esplicitamente sollevata dalla società ricorrente in sede di ricorso, occorre valutare nel caso di specie se non si sia in presenza di una tale compensazione, essendo stato l'apporto dissimulato che la società madre C. \_\_\_\_\_ ha concesso alla società figlia – cedendole una quota azionaria ad un prezzo largamente inferiore al suo valore venale – in un certo senso compensato sul piano economico con l'operazione finale di trasferimento nei confronti della società madre C. \_\_\_\_\_ del ricavato della vendita della partecipazione della E. \_\_\_\_\_ SA.

**6.3.2** A tal proposito, il Tribunale fa presente che l'AFC assume un approccio di norma in linea con il principio della valutazione singola in ambito di imposta preventiva, applicando il principio della valutazione globale solo se tale è stato previsto fin dal principio dalle parti e se un contratto regola la compensazione fra le prestazioni della società e quelle dell'azionista.

Per quanto concerne invece la giurisprudenza, nella DTF 113 Ib 23 dapprima, poi confermata nella sentenza del TF 2C\_386/2012 del 16 novembre 2012, il Tribunale federale ha stabilito che nel caso di distribuzioni dissimulate di utili, non si può escludere a priori l'adozione di un approccio globale che prenda in considerazione diverse prestazioni e controprestazioni avvenute tra una società e il suo azionista (con riferimento a ROBERT DANON, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, n. 115 ss ad art. 57-58 LIFD). Secondo la giurisprudenza, tale approccio globale è soggetto a determinate condizioni (nesso diretto tra le prestazioni e rispetto del principio di periodicità) ed è limitato al rapporto tra la società e il suo azionista. La questione della compensazione è già stata sottoposta al Tribunale federale nell'ambito di un versamento di spese di rappresentanza a un azionario-direttore (sentenza del TF del 28 febbraio 1986, tradotto in : Revue de droit fiscal et droit administratif [RDAF] 1988, 400). In tale caso, si po-

neva la questione di sapere se la sproporzione dovuta a tali spese, manifestamente troppo elevate, poteva essere compensata con un salario particolarmente modesto. L'Alta Corte ha tuttavia scartato l'ipotesi di una valutazione globale delle circostanze. Infatti, sulla base della strategia contabile adottata dalla società (compensazione fra salari e spese), le precitate spese non figuravano né nei conti economici della società, né nei certificati di salario dell'impiegato. Di conseguenza, il Tribunale federale ha stabilito che in tale caso stava alla società assumersi le conseguenze della maniera in cui essa aveva deciso di contabilizzare gli importi spesi. Il principio della buona fede è infatti vincolante anche per i contribuenti e, specialmente, vieta di proteggere i comportamenti illeciti che mirano deliberatamente a ingannare l'autorità fiscale, per esempio trasformando a posteriori le indennità in salario occulto. Una valutazione globale deve essere in particolare esclusa quando, come in tal caso, gli atti della società devono essere considerati come oggetto di delitti fiscali o di complicità a tali delitti.

Non si può quindi escludere a priori che le prestazioni valutabili in denaro possano, nel quadro di un approccio globale, essere compensate da un apporto dissimulato di capitale. Questo approccio globale è stato tuttavia respinto nella sentenza citata (2C\_386/2012), poiché il ricorrente aveva sì invocato un accordo di risanamento, senza però produrre alcuna prova in merito. La Corte ha quindi ritenuto che il semplice fatto che l'accordo in questione avesse portato a un risultato complessivo positivo per il ricorrente, tipico di qualsiasi operazione di risanamento, non potesse escludere l'esistenza di un vantaggio in denaro per l'azionista.

Dalla giurisprudenza sopra riportata si evince quindi che per ammettere un approccio globale delle circostanze, cioè per prendere in considerazione non solo la prestazione valutabile in denaro, ma anche l'insieme di fatti avvenuti sia prima che dopo tale distribuzione, è necessario che i vantaggi reciprocamente concessi si compensino in termini di valore, di modo che alla fine né l'azionista né la società ottengano un vantaggio o una prestazione valutabile in denaro. Tale approccio può tuttavia essere preso in considerazione solamente se i negozi giuridici che sono presunti essere compensati fra loro sono direttamente collegati fra loro, in modo che uno non sarebbe stato concluso senza l'altro. La compensazione deve per altro concernere dei negozi giuridici compiuti durante il medesimo periodo, rispettando così il principio della periodicità, che impone di assoggettare all'imposta in un determinato periodo fiscale unicamente l'utile conseguito in quel dato periodo fiscale. In tale contesto quindi, un'eccezione al principio della valutazione singola, basata su un'analisi economica della fattispecie, è di principio ammissibile.

**6.3.3** Nel caso specifico va ricordato che il ricavato della vendita della partecipazione in questione, che è stato indubbiamente trasferito dalla società ricorrente alla società madre C. \_\_\_\_\_ su conto debitore « Y C. \_\_\_\_\_ » in data 1 gennaio 2012 senza alcuna contro-prestazione, ha avuto origine dall'apporto dissimulato che la società madre C. \_\_\_\_\_ le ha concesso in data 4 gennaio 2011, corrispondente alla cessione del 49% del capitale azionario della E. \_\_\_\_\_ SA ad un prezzo pari a 50'000 franchi, che ha arricchito la società figlia di un importo equivalente alla differenza tra il valore venale di tale partecipazione e il prezzo di vendita. Tale operazione consiste in un apporto dissimulato che non ha alcun effetto né sull'imposta sull'utile (cfr. art. 60 LIFD) né sull'imposta preventiva. In effetti, un beneficio può essere qualificato come apporto dissimulato se è acquisito dalla società figlia (cfr. DTF 119 Ib 116 consid. 2; WALTER RYSER /BERNARD ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>a</sup> ed., 2002, p. 318, 321 s.).

Si deve quindi in sostanza constatare che la società ricorrente si è arricchita per mezzo di un apporto senza controprestazione (apporto in natura dissimulato) nell'anno 2011, per poi rivendere la partecipazione che le aveva ceduto la società madre C. \_\_\_\_\_ alla D. \_\_\_\_\_ Sagl e per infine trasferire il ricavato della precitata vendita alla società madre C. \_\_\_\_\_ mediante registrazione contabile del 1° gennaio 2012. In tale contesto, risulta quindi opportuno verificare se l'approccio globale possa, in via eccezionale, portare ad ammettere una compensazione tra l'apporto dissimulato concesso dalla società madre C. \_\_\_\_\_ alla società figlia e la prestazione successivamente fornita da quest'ultima alla società madre C. \_\_\_\_\_. A tal fine, il Tribunale analizzerà quindi le condizioni stabilite dalla giurisprudenza in merito alla compensazione (cfr. consid. 6.3.2 del presente giudizio).

In primo luogo, il Tribunale rileva che, dal punto di vista economico, le operazioni, quella di vendita della partecipazione del 49% della E. \_\_\_\_\_ SA da parte della società madre C. \_\_\_\_\_ alla società ricorrente (cfr. inc. AFC atto n° 20) – avvenuta in data 4 gennaio 2011 – e poco tempo dopo – più precisamente avvenuta in data 18 aprile 2011 – e quella di vendita da parte di quest'ultima a una società terza quale la D. \_\_\_\_\_ Sagl (cfr. inc. AFC atto n° 19) costituiscono senza alcun dubbio un tutt'uno. Ciò è peraltro quanto sostenuto nel proprio gravame dalla società ricorrente, seppur il ragionamento sia giuridicamente carente in punto di dettagli. È infatti proprio nell'ottica di trasferire il 49% del capitale azionario della E. \_\_\_\_\_ SA al suo azionista di maggioranza – ovvero la D. \_\_\_\_\_ Sagl – che la casa madre C. \_\_\_\_\_ ha dapprima venduto la precitata partecipazione alla società figlia. Al momento della vendita, avvenuta ad inizio 2011, la

C.\_\_\_\_\_ sapeva già che la partecipazione sarebbe poi stata trasferita alla D.\_\_\_\_\_ Sagl, che sarebbe in tal modo diventata azionista al 100% della E.\_\_\_\_\_ SA.

Per quanto detto, ne consegue che l'apporto dissimulato concesso dalla casa madre C.\_\_\_\_\_ alla società figlia tramite la vendita della partecipazione della E.\_\_\_\_\_ SA avvenuta in data 4 gennaio 2011 è da considerarsi strettamente connesso con il successivo trasferimento, operato dalla società figlia, del ricavato della successiva vendita della precitata partecipazione pari a 730'877.84 franchi, trasferimento avvenuto in data 1° gennaio 2012 sul conto debitore « Y C.\_\_\_\_\_ ». Ne risulta quindi che le due operazioni sono economicamente connesse, così come richiesto dalla giurisprudenza.

Si tratta inoltre di due prestazioni dello stesso genere, dal momento che un beneficio può essere qualificato sia di distribuzione dissimulata dell'utile – se è concessa alla società madre o alla persona fisica azionaria – sia di apporto dissimulato – se è concesso alla società figlia – o, ancora, può essere qualificato di entrambi – in applicazione della teoria del triangolo – se il beneficiario è una società sorella o un'altra società affiliata.

Per ciò che concerne poi l'aspetto della periodicità, il Tribunale rileva che i fatti descritti si sono fra loro susseguiti in maniera sufficientemente ravvicinata, tale da ammettere che il principio della periodicità è rispettato anche adottando un approccio della valutazione globale. Infatti, tanto l'operazione di apporto dissimulato prima, che la vendita della partecipazione operata dalla società ricorrente poi, hanno avuto luogo nel 2011, più precisamente in data 4 gennaio 2011 (cfr. atto n° 20 inc. AFC), rispettivamente in data 18 aprile 2011 (cfr. atto n° 19 inc. AFC). Il conseguente trasferimento del ricavato della vendita è certo avvenuto in data 1° gennaio 2012, ma sempre comunque nel quadro di una registrazione contabile particolare. Ne consegue quindi che un periodo della di una durata di un anno tra l'operazione di apporto dissimulato e la prestazione « di ritorno » permette di applicare un approccio globale senza violare il principio della periodicità.

Infine, il Tribunale constata che gli importi conferiti in maniera occulta, ovvero, dapprima, la vendita da parte della casa madre C.\_\_\_\_\_ alla società ricorrente della partecipazione della E.\_\_\_\_\_ SA ad un prezzo pari a 50'000 franchi – un prezzo cioè equivalente alla differenza tra il valore venale di tale partecipazione e il prezzo di vendita (730'877.84 franchi –

50'000 franchi) – e il successivo trasferimento da parte della società ricorrente alla casa madre C.\_\_\_\_\_ del ricavato della vendita della precitata partecipazione – pari a 680'877.84 franchi – sono identici.

Ora, vero è che l'apporto dissimulato e la successiva prestazione valutabile in denaro non sono state formalizzate in una convenzione. Una tale convenzione non è tuttavia una condizione posta dalla giurisprudenza. Se, infatti, nella precitata sentenza 2C\_386/2012, il Tribunale federale sembra andare nella direzione secondo cui la ricorrente debba lasciarsi imputare a suo discapito il fatto di non aver prodotto una tale convenzione (« *sans compter que la recourante n'a pas fourni d'indications précises et encore moins produit de moyens de preuve concernant cette convention* », consid. 7.3) è, perché, in quel caso, era la ricorrente stessa ad invocare una convenzione di risanamento. Lo scrivente Tribunale ritiene tuttavia che nel caso specifico non si può ammettere, rispettivamente negare, un approccio globale delle circostanze per il solo fatto che le varie operazioni (apporto dapprima, distribuzione della società ricorrente alla società madre poi) non sarebbero state formalizzate in una convenzione. La giurisprudenza non può essere interpretata in tal senso.

**6.4** Visti i considerandi che precedono, il Tribunale giunge alla conclusione che le condizioni poste dalla giurisprudenza per ammettere una valutazione delle circostanze di specie secondo un approccio globale sono nel caso specifico soddisfatte. Ne consegue che a torto l'autorità inferiore ha considerato singolarmente la distribuzione dissimulata concessa dalla società ricorrente alla società madre C.\_\_\_\_\_ senza prendere in conto l'apporto dissimulato concesso dalla società madre C.\_\_\_\_\_ alla società figlia di cui quest'ultima aveva beneficiato poco tempo prima. Non sussiste quindi motivo per ritenere che la società ricorrente abbia effettuato una prestazione senza ricevere un'adeguata controprestazione in cambio. La corrispondente condizione per ammettere la sussistenza di una prestazione valutabile in denaro, come esige la giurisprudenza relativa all'imposta preventiva, per poi procedere all'imposizione, fa quindi difetto. La decisione dell'autorità inferiore va dunque annullata nella misura in cui contraria alla presente decisione.

**6.5** Per quanto detto, il Tribunale non ritiene necessario esaminare le ulteriori censure sollevate dalla società ricorrente nel proprio gravame, dovendo quest'ultimo essere accolto, non essendo nel caso specifico adempiuta la precitata condizione necessaria per ammettere la sussistenza di una prestazione valutabile in denaro.

**6.6** Visto l'esito della procedura, nessuna spesa processuale è messa a carico della società ricorrente e dell'autorità inferiore (art. 63 PA). L'anticipo spese di 9'000 franchi versato dalla società ricorrente le verrà quindi restituito integralmente.

**7.**

Giusta l'art. 64 cpv. 1 PA in relazione con l'art. 7 cpv. 1 del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale (TS-TAF, RS 173.320.2), se ammette il ricorso, l'autorità giudicante assegna al ricorrente un'indennità per le spese che ha sopportato. Le ripetibili comprendono le spese di rappresentanza o di patrocinio ed eventuali altri disborsi di parte (art. 8 TS-TAF). Nella fattispecie, ritenuto segnatamente che la società ricorrente non è rappresentata da un avvocato, non ha diritto alle ripetibili.

**Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:**

**1.**

Il ricorso è accolto e la decisione del 25 gennaio 2021 (recte: 2022) dell'AFC è annullata in punto al versamento dell'importo di 238'307.25 franchi a titolo di imposta preventiva. Di conseguenza, la causa è rinviata all'autorità inferiore affinché statuisca nuovamente.

**2.**

Non si prelevano spese processuali. L'anticipo versato il 15 marzo 2021 dalla società ricorrente, a titolo di presunte spese processuali, pari a 9'000 franchi, le sarà restituito alla crescita in giudicato della presenta sentenza.

**3.**

Non sono accordate spese ripetibili.

**4.**

Questa sentenza è comunicata alla società ricorrente e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

Il cancelliere:

Raphaël Gani

Simone Aldi



**Rimedi giuridici:**

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerna, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione:

Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. [...]; atto giudiziario)