

# **TI\_GERICHTE 80.2012.194 vom 5. September 2012**

TI Tribunale d'appello, 2012-09-05, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2012.194](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2012.194)

FR: TI\_GERICHTE 80.2012.194 du 5 septembre 2012

IT: TI\_GERICHTE 80.2012.194 del 5 settembre 2012

## **Regeste**

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: distribuzione dissimulata di utile, uso privato di autoveicoli, non attivo fittizio

## **Erwägungen**

### **E. 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. 1.1**

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

### **E. 1.2**

La dottrina ha così riassunto la nozione di "distribuzione dissimulata di utili" che si può ricavare dalla giurisprudenza del Tribunale federale (DTF 131 II 593 consid. 5; cfr. Cagianut/Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, Berna 1986, p. 398 s.; Höhn/Waldburger, *Steuerrecht*, 8 a ediz., vol. I, Berna 1997, n. 82 al § 18, p. 456 s.; Oberson, *Droit fiscal suisse*, Basilea/Francoforte 1998, n. 28 al § 10, p. 172; inoltre CDT n 80.2000.00031 del 2 maggio 2000, in RDAT II-2000 n. 8t): · una prestazione da parte della società, senza una corrispondente controprestazione; · il fatto che la prestazione si traduca in un vantaggio per l'azionista o una persona a lui vicina, cioè che essa non sarebbe stata concessa ad un terzo alle stesse condizioni; · il fatto che il menzionato carattere della prestazione (di avvantaggiare, cioè, un azionista rispetto ai terzi) sia riconoscibile da parte degli organi societari.

### **E. 1.3**

Sono considerate vicine alla società le persone che intrattengono con essa una relazione stretta, che può trarre origine da legami di parentela o di amicizia oppure dall'appartenenza al medesimo gruppo societario. Il Tribunale federale ha precisato che devono essere annoverate tra le persone vicine all'azionista quelle che, secondo l'insieme delle circostanze oggettive, traggono dalle relazioni economiche o personali il vero motivo della prestazione insolita. Non occorre quindi un esame preliminare dell'intenzionalità e della consapevolezza degli organi della società che hanno compiuto la prestazione (cfr. Soldini/Pedroli, *L'imposizione degli utili immobiliari*, Lugano 1996, p. 224; Bernardoni/Bortolotto, *La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese*, Mendrisio 2010, p. 418; ASA 45 p. 595).

#### **E. 1.4**

In caso di distribuzione dissimulata di utili, occorre determinare il valore della prestazione. In particolare, quando ad essa corrisponde una contropartita non equivalente, bisogna quantificarne la discrepanza, poiché l'utile distribuito in maniera dissimulata è dato dalla differenza fra prestazione e controprestazione ( Rivier , Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p. 225; ASA 32 p. 102). Per valutare l'ammontare della prestazione, ci si baserà sul valore della prestazione fatta a terze persone, conformemente a criteri commerciali (cfr. Rivier , loc. cit.; Reimann/Zuppinger/Schärrer , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Berna 1969, vol. III, p. 40).

#### **E. 2.1**

La \_\_\_\_\_ SA ha acquistato e messo a bilancio nel 2010 un autoveicolo \_\_\_\_\_ con 8 posti. Secondo l'autorità fiscale, tale veicolo è impiegato a scopi privati dal ricorrente e dalla sua famiglia (i coniugi \_\_\_\_\_ hanno 6 figli). Nel bilancio al 31.12.2010 il veicolo era valutato 40'000 franchi e nel conto economico dell'esercizio 2010 figuravano ammortamenti per fr. 14'702.60; inoltre, la società aveva aggiunto ai ricavi l'importo di fr. 1'800.– per consumo proprio. Accogliendo parzialmente il reclamo della società contribuente, con decisione del 9 settembre 2011, l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche ha ripreso quale prestazione valutabile in denaro l'importo di fr. 10'775.–, pari alla differenza fra l'ammontare degli ammortamenti (fr. 14'703.–), da una parte, e il ricavo per "consumo proprio" (fr. 1'800.–) e una quota "per i chilometri percorsi dagli amministratori per conseguire gli onorari contabilizzati a ricavo dalla società" (fr. 2'128.–), dall'altra. Ha poi contabilizzato una "riserva negativa" di 40'000 franchi ai fini dell'imposta sul capitale. L'RS 1, competente per l'imposizione della persona fisica, ha imposto come prestazione valutabile in denaro non solo la ripresa sugli ammortamenti (fr. 10'775.–) ma anche la "riserva negativa", argomentando che il veicolo in questione sarebbe da considerare "quale attivo fittizio della \_\_\_\_\_ SA" e pertanto "l'imposizione della distribuzione di utili presso l'azionista o la persona vicina che ne è il beneficiario deve avvenire nell'anno dell'acquisto e non nel corso degli anni durante i quali nei conti della SA non potrà essere ammesso il relativo ammortamento" (cfr. osservazioni al ricorso del 17 settembre 2012).

#### **E. 2.2**

L'uso privato di un autoveicolo appartenente ad una società di capitali è un caso abbastanza comune di distribuzione dissimulata di utili o più precisamente di "distribuzione anticipata di utili", cioè una forma particolare di distribuzione mascherata fatta con l'assegnazione all'azionista di utili di competenza della società prima ancora che essi entrino a far parte del patrimonio di quest'ultima. È quanto si verifica in particolare quando la società rinuncia ad un adeguato indennizzo per le sue prestazioni a favore dell'azionista ( Bernardoni/Bortolotto , op. cit. , p. 432). Quando la distribuzione anticipata di utili si manifesta nella forma dell'uso di mezzi della società per scopi privati (auto, telefono, riscaldamento, ecc.) o del prelevamento di beni dalla società da parte dell'azionista, la valutazione della prestazione avviene con gli stessi criteri che valgono per le aziende personali ( Bernardoni/Bortolotto , op. cit., p. 433; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 2a ediz., Zurigo 2009, n. 129 ad art. 58 LIFD, p. 741; v. anche p. es. la sentenza CDT n. 80.2003.95 dell'8 settembre 2003; inoltre la recente sentenza del Tribunale federale del 4 luglio 2013 n. 6B\_755/2012 consid. 2.4.1). Il Promemoria n. 1/2007 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, concernente la stima dei prelevamenti in natura e delle quote private alle

spese generali dei titolari di aziende, prevede dunque che, se il totale delle spese effettive dell'automobile parzialmente usata per scopi privati e i chilometri percorsi per motivi professionali e privati possono essere stabiliti in base a un libro di bordo, le spese effettive sono da ripartire in modo proporzionale tra i chilometri percorsi per motivi professionali e quelli percorsi per motivi privati. Se invece non è possibile servirsi di un libro di bordo, si procede alla determinazione forfetaria, che consiste nel dichiarare al mese lo 0,8% del prezzo di acquisto (IVA esclusa), ma almeno 150 franchi (cfr. anche le Istruzioni della Conferenza fiscale svizzera e dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 20 gennaio 2010 per la compilazione del certificato di salario risp. dell'attestazione delle rendite, cifra 2.2, par. 21).

### **E. 2.3**

Nel caso in esame, tuttavia, l'autorità fiscale, nell'ambito dapprima della tassazione dell'utile e del capitale della \_\_\_\_\_ SA e poi dell'imposizione dei ricorrenti, ha adottato un diverso approccio. Come emerge in particolar modo dalle osservazioni al ricorso, gli uffici di tassazione hanno ripreso buona parte dell'ammortamento del veicolo (fr. 10'775.-). Il veicolo è stato considerato un "attivo fittizio" della società, in considerazione del fatto che è usato privatamente da un socio, e di conseguenza il suo valore contabile al 31 dicembre 2010 (fr. 40'000.-) è stato annullato con la contabilizzazione di una riserva negativa. I ricorrenti non contestano in sé la decisione delle autorità fiscali di riprendere la maggior parte dell'ammortamento e di costituire la riserva negativa. Ritengono tuttavia che non si giustifichi l'immediata imposizione dell'importo corrispondente alla suddetta "riserva negativa" nella tassazione personale del socio, a titolo di distribuzione dissimulata di utile. A loro avviso, si sarebbe giustificata piuttosto la ripresa degli ammortamenti negli anni successivi.

### **E. 2.4**

Secondo le autorità fiscali, il fatto che l'automobile acquistata dalla \_\_\_\_\_ SA sia usata per scopi prevalentemente privati ne farebbe un bene privato e quindi un attivo fittizio. La contabilizzazione di un attivo fittizio si verifica peraltro quando la società di capitali acquista da un socio un bene ad un prezzo manifestamente eccessivo oppure un bene senza valore ("nonvaleur"), come per esempio delle azioni prive di valore, e contabilizza il prezzo di acquisto come costo di investimento nel suo bilancio. In tal modo, la società trasferisce patrimonio in modo mascherato al socio nella misura della differenza fra il prezzo di acquisto ed il valore venale inferiore. Nel bilancio la società presenta una consistenza degli attivi troppo elevata (Heuberger, *Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts*, Berna 2001, p. 276). In tal caso, per la società acquirente la conseguenza fiscale ha un effetto ritardato nel tempo, che si sviluppa quando non verranno riconosciuti gli eventuali ammortamenti praticati contabilmente sul bene oppure quando, in caso di vendita dello stesso, l'utile verrà calcolato sulla base della differenza fra prezzo di vendita e valore ammesso fiscalmente, che sarà inferiore al valore contabile (Bernardoni/Bortolotto, *op. cit.*, p. 419; Heuberger, *op. cit.*, pp. 277/278 e giurisprudenza e dottrina citate). Infatti, mediante la contabilizzazione dell'attivo fittizio, al momento dell'acquisto il conto economico non viene ancora gravato, sicché non è necessaria una ripresa fiscale sull'utile. Basta per contro diminuire le riserve aperte mediante una riserva negativa (Heuberger, *op. cit.*, p. 277). Nella tassazione del socio alienante invece il vantaggio valutabile in denaro (differenza fra valore effettivo e prezzo di acquisto dell'attivo) viene assoggettato all'imposta quale reddito da partecipazioni al

momento dell'acquisto del credito, cioè alla conclusione del contratto. Secondo la giurisprudenza, la realizzazione del reddito non dipende dal momento in cui la società intraprende l'ammortamento dell'attivo fittizio ( Heuberger , op. cit., p. 279 e giurisprudenza citata, in particolare DTF 113 Ib 23 consid. 4b).

### **E. 2.5**

Nel caso in esame, non si è verificata tuttavia la vendita di un bene dall'azionista alla società ad un valore eccessivo. Per quanto risulta dagli atti, la società ha per contro acquistato un attivo da terzi ad un prezzo conforme al valore di mercato e lo ha messo a disposizione di un azionista a condizioni nettamente favorevoli. Si tratta dunque di una situazione diversa, che dà luogo ad un reddito della sostanza corrispondente al valore del vantaggio di cui il socio o la persona vicina gode, grazie alla rinuncia della società ad un adeguato compenso. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, ciò si verifica anche quando una società di capitali si assume i costi legati ad oggetti patrimoniali che servono esclusivamente al mantenimento o al diletto degli azionisti, acquistati dalla società senza essere destinati alla sua attività aziendale; in tal caso, non essendo possibile riferirsi a prezzi effettivi di paragone, si deve stabilire una controprestazione che permetta alla società di coprire i costi sopportati e di conseguire un utile adeguato (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 13 giugno 2005, in RtiD II-2005 n. 10t consid. 3.2 e giurisprudenza e dottrina citate). Tutt'al più, in casi simili, ci si potrebbe domandare se il contratto stipulato dalla società non sia simulato (art. 18 cpv. 1 CO) e se il vero contraente non sia il socio oppure se non si sia in presenza di un'elusione d'imposta; solo in tale eventualità i beni patrimoniali, acquistati dalla società con contratti validi dal punto di vista del diritto civile, potrebbero essere attribuiti fiscalmente alla sostanza privata del socio (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 16 aprile 1987, in NStP 1987 p. 103 consid. 1 e 2).

### **E. 2.6**

Tornando alla fattispecie in esame, non è comprensibile su quali presupposti l'Ufficio di tassazione possa sostenere che il veicolo acquistato dalla \_\_\_\_\_ SA costituisca un bene "di carattere privato". Nel momento in cui è validamente entrato nel patrimonio della società, mediante un contratto di acquisto concluso da quest'ultima, è divenuto necessariamente un bene commerciale. Per poter imputare il veicolo alla sostanza privata di un socio, l'autorità avrebbe dovuto dimostrare che il contratto era simulato o che erano adempiuti i presupposti dell'elusione d'imposta. Del resto, la motivazione appare anche in una certa misura contraddittoria: se il veicolo viene considerato fiscalmente come un bene privato dell'azionista, non si vede come l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche abbia potuto ammetterne in parte l'ammortamento, "per i chilometri percorsi dagli amministratori per conseguire gli onorari contabilizzati a ricavo dalla società" (cfr. decisione su reclamo del 9 settembre 2011, notificata alla \_\_\_\_\_ SA).

### **E. 2.7**

Alla luce delle considerazioni che precedono, la decisione impugnata è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché riesamini la fattispecie e adotti una nuova decisione.

### **E. 3**

Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 5 settembre 2012 è annullata e gli atti sono rinviati all'RS 1,

perché riesamini la fattispecie e adotti una nuova decisione . 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: \_\_\_\_\_. Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II  
presidente: Il segretario:

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