

TI_GERICHTE 80.2022.109 vom 24. März 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-03-24, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.109

FR: TI_GERICHTE 80.2022.109 du 24 mars 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.109 del 24 marzo 2022

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: distribuzione mascherata di utile, immatricolazione di due veicoli di lusso usati dai due soci, prassi e giurisprudenza, uso parzialmente o esclusivamente privato

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 R DAT 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

La giustificazione commerciale di una spesa dipende dal suo contesto. In sostanza, di fronte ad una prestazione della società all'azionista o ad una persona vicina, per stabilire se vi è una distribuzione dissimulata di utili bisogna chiedersi se tale prestazione sia stata fornita per motivi prettamente commerciali oppure in considerazione del rapporto di partecipazione nella società del beneficiario. L'utilità ed il successo economico dell'impegno assunto dalla società non sono di per sé stessi decisivi. Occorre comunque che la spesa in questione sia realisticamente funzionale all'attività aziendale ed ai relativi scopi di profitto. Ciò va valutato sulla base degli usuali doveri di diligenza di un prudente amministratore societario (sentenza del Tribunale federale del 13 giugno 2005 n. 2P.250/2004, in: RtiD II-2005 n. 10t).

E. 1.5

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 (DTF 107 Ib 325 consid. 3c; sentenza del Tribunale federale del 26 novembre 2003 n. 2A.39/2003, in: RDAF 2004 II 60, consid. 2.2 e 3.3). Questo criterio non può però venir trasposto come tale agli oneri che una società anonima si assume per le spese private degli azionisti, come per i costi legati ad oggetti patrimoniali che servono esclusivamente al loro mantenimento o al loro diletto, acquistati dalla società senza essere destinati alla sua attività aziendale. In assenza di comportamento conforme alle regole di mercato, non è infatti possibile riferirsi a prezzi effettivi di paragone. Occorre piuttosto basarsi su di una controprestazione che permetta alla società di coprire i costi sopportati e di conseguire un utile adeguato (sentenza del Tribunale federale del 13 giugno 2005 n. 2P.250/2004, in: RtiD II-2005 n. 10t).

E. 1.6

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

E. 2.1

Nella prima decisione di tassazione relativa al periodo fiscale 2019, l'UTPG aveva effettuato una ripresa di fr. 45'000.- in relazione all'utilizzo privato dei veicoli aziendali. In particolare, si può desumere dagli atti (senza che ciò sia espressamente menzionato nelle

decisioni impugnate) che l'autorità resistente non aveva riconosciuto, quali costi a conto economico, gli ammortamenti delle autovetture come anche altri costi relativi ad assicurazioni inerenti i veicoli. La ripresa è poi stata ridotta in sede di reclamo a fr. 40'000.-. La ricorrente non ha negato in sede ricorsuale che le autovetture vengano usate anche a titolo privato, ma contesta l'ammontare della ripresa effettuata dall'UTPG. La questione controversa nel caso di specie è di capire se l'uso delle autovetture sia di natura prettamente privata oppure se perlomeno in parte le stesse siano utilizzate anche per scopi commerciali.

E. 2.2

In merito alle due autovetture iscritte nel bilancio della _____ si rileva quanto segue. La ricorrente ha sottoscritto un contratto di leasing il 9.10.2014 per una _____ del valore di fr. 102'000.- di una durata di 48 mesi. Il contratto prevedeva la possibilità di effettuare al massimo 15'000km/anno. Il pagamento iniziale era stato di fr. 42'000.-, mentre il canone mensile previsto era pari a fr. 568.30. Dagli atti si evince come dal momento dell'acquisto dell'autovettura al 2019, la società abbia proceduto a regolari ammortamenti. Il saldo del valore della stessa era al 31.12.2018 di fr. 39'000.- e al 31.12.2019 di fr. 25'000.-. Per quanto attiene all'ulteriore veicolo immatricolato a nome della contribuente, si rileva che quest'ultima ha sottoscritto il 1.9.2019 un contratto di leasing (per uso commerciale) _____ d'occasione, messa in circolazione per la prima volta nel gennaio 2015, il cui prezzo d'acquisto in contanti era di fr. 100'000.-. La prima rata del leasing è stata pari a fr. 50'000.- mentre i restanti versamenti mensili erano di fr. 612.65. Secondo l'autorità fiscale, durante gli accertamenti effettuati sarebbero emerse prove inconfutabili del fatto che le autovetture venissero sovente usate per scopi privati, ed in particolare per la "partecipazione a raduni di auto sportive in circuiti motoristici". Nel ricorso la contribuente ha ammesso che i veicoli erano stati utilizzati – unicamente in maniera saltuaria – anche per partecipare ad eventi motoristici all'estero.

E. 2.3

La società ricorrente svolge perlopiù attività di consulenza di carattere , sito consultato il 6.9.2022). Suoi soci sono, nella misura di un mezzo ciascuno, _____ (padre e figlio), che sono i suoi unici dipendenti. Nel 2019, il salario assoggettato ai contributi AVS era di fr. 11'087.90 per _____ e di fr. 41'592.- per _____.

E. 3.1

La giurisprudenza (sia federale sia cantonale) e la prassi delle autorità fiscali cantonali e federali si sono già chinate sulla problematica dell'uso dell'autovettura da parte di persone vicine alla società, giungendo a conclusioni diversificate in relazione all'ammontare della ripresa da effettuare a titolo di distribuzione dissimulata di utile, a dipendenza della tipologia di autovettura e della natura dell'attività della società.

E. 3.2

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 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). Una ripresa forfetaria secondo il promemoria citato presuppone che il veicolo sia utilizzato dalla società per lo svolgimento della sua attività, ma che un socio o una persona vicina ne possa fruire anche privatamente. L'ammontare della ripresa per la quota privata dovrebbe infatti corrispondere al compenso che spetterebbe alla società per aver messo a disposizione del socio un veicolo aziendale per scopi privati. La prassi delle autorità fiscali del Canton Lucerna prevede che, se l'uso per scopi privati è prevalente e la ripresa forfetaria appare insufficiente, si possa determinare il valore di mercato corrispondente all'utilizzazione del bene per scopi commerciali, per poi riprendere a titolo di prestazione valutabile in denaro la quota dei costi che eccede tale importo (Habermacher , Vermögenswerte in der Gesellschaft mit teilweiser oder ausschliesslicher privater Nutzung durch die Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhaber, Newsletter Steuern Luzern 10/2021, p. 3).

E. 3.3

In una sentenza del 1° maggio 2015 (2C_697/2014), il Tribunale federale si è confrontato con il ricorso di una società immobiliare, che aveva immatricolato una BMW X6 50i, acquistata al prezzo di fr. 137'000.-, registrando nei propri conti un ammortamento del 40% del valore di investimento (fr. 54'800.-). Aveva acquistato anche una Porsche, procedendo a un ulteriore ammortamento di fr. 57'000.-. L'autorità di tassazione del Canton Appenzello Esterno aveva riconosciuto come veicolo aziendale solo la Porsche, riprendendo di conseguenza tutti i costi relativi alla BMW. Per la Porsche aveva poi ammesso l'ammortamento solo su un valore di fr. 100'000.- ed aveva conseguentemente ripreso la differenza. Inoltre, aveva ripreso la quota privata del 9.6% di fr. 100'000.-. La Suprema Corte ha respinto il ricorso della società contribuente, ricordando che le spese finalizzate all'appagamento di bisogni privati, fra le quali quelle legate ad un'immagine adeguata allo status della persona, non hanno alcun legame stretto con lo scopo dell'impresa, pur potendo avere effetti positivi sull'attività lucrativa. Ha così giustificato la decisione dell'autorità fiscale cantonale di riprendere una quota di lusso nel caso in cui una società immatricola una vettura di servizio che eccede un certo prezzo, come nel caso concreto l'importo di fr. 100'000.-. Con questa sentenza, la Suprema Corte ha sostanzialmente ammesso che le autorità fiscali possano stabilire un tetto massimo al valore degli autoveicoli, che una società ha messo a bilancio e che mette a disposizione di un socio o di una persona vicina anche per un uso privato. Si tratta anche in questo caso di un veicolo utilizzato parzialmente per scopi privati, ma il valore dello stesso ne fa un bene di lusso, che come tale viene solo parzialmente riconosciuto come bene commerciale.

E. 3.4.1

Ci sono anche casi in cui un autoveicolo, pur essendo di proprietà di una società ed essendo conseguentemente iscritto a bilancio, viene usato esclusivamente a scopi privati da un socio o da una persona vicina.

E. 3.4.2

In primo luogo, la società concede una prestazione valutabile in denaro al socio, se acquista un attivo fittizio o privo di valore ("Nonvaleur"). Il Tribunale federale ha riconosciuto che una società avesse iscritto a bilancio un attivo fittizio in una sentenza del 7 luglio 2020 (n. 2C_750/2019), che concerneva la messa a disposizione di un aeroplano per scopi privati del

figlio dell'azionista. Accogliendo il ricorso dell'amministrazione fiscale cantonale, l'Alta Corte ha annullato la sentenza del Tribunale amministrativo cantonale ed ha riconosciuto che il velivolo fosse un "nonvaleur" e che la sua iscrizione nel bilancio della società fosse pertanto in contrasto con il diritto commerciale. Infatti, dagli atti emergeva che, nei periodi fiscali litigiosi, l'aereo non appartenesse alla società in questione, ma che proprietaria fosse una società sorella. Di conseguenza, tutti i costi registrati nel conto economico della società, che aveva iscritto a bilancio il velivolo, non erano giustificati commercialmente e dovevano essere ripresi.

E. 3.4.3

Nella sentenza 2C_589/2013 del 17.1.2014 il Tribunale federale si è occupato del caso di un'autovettura di lusso acquistata da una società vodese, il cui scopo era il commercio, la locazione, la fabbricazione, la posa, il mantenimento e la riparazione di barriere mobili segnaletiche, senza essere usata per scopi commerciali ma esclusivamente nell'interesse dell'amministratore unico ed azionista, già collezionista di veicoli di prestigio. Nel 2002 la società aveva acquistato un veicolo " _____" al prezzo di € 665'000.- (ossia, senza IVA pari a fr. 942'379.-), che aveva poi venduto allo stesso azionista, nel 2005 al medesimo prezzo di acquisto. L'autorità fiscale vodese aveva, per il periodo dal 2002 al 2005 operato una ripresa complessiva di fr. 296'216.- a titolo di costi per la messa a disposizione del veicolo _____ acquistato dalla società nel 2002. L'autorità fiscale aveva in particolar modo stabilito che il veicolo in questione non fosse destinato a servire all'attività imprenditoriale della società, bensì a soddisfare gli interessi personali dell'azionista unico della società, il quale collezionava veicoli di lusso. L'amministrazione cantonale aveva stabilito l'esistenza di una prestazione a tale azionista ed aveva determinato il reddito che avrebbe dovuto generare. L'Alta Corte, dopo aver concluso, contrariamente ai giudici cantonali vodesi, che la _____ non costituisse un "non valore", ma un vero attivo commerciale, si era chinata sulla questione della determinazione dell'ammontare della distribuzione dissimulata di utile legata al veicolo messo a disposizione esclusiva del proprio amministratore ed azionista unico senza che la società contribuente avesse beneficiato di qualsivoglia vantaggio o controprestazione. L'Alta Corte svizzera, dopo aver passato in rassegna i metodi suggeriti sia dall'AFC che dalle precedenti istanze cantonali, ha concluso che l'ammontare della distribuzione dissimulata di utile dovesse essere stabilito, nel particolare caso di specie, tenendo in considerazione che l'autovettura era stata rivenduta, nel 2005 al medesimo prezzo di acquisto al proprio azionista. Motivo per il quale, dal punto di vista economico, la situazione era molto simile a quella di un contratto di vendita a credito. In tale ipotesi, la messa a disposizione del veicolo dal venditore all'acquirente richiede una remunerazione particolare da parte di quest'ultimo, quale controprestazione da parte del primo per la rinuncia al pagamento di tutto il prezzo al momento della consegna dell'autovettura e per il rischio finanziario incorso (sentenza 2C_589/2013 del 17.1.2014 consid. 8.2.4.).

E. 3.4.4

La Camera di diritto tributario ha trattato il caso di un autoveicolo _____ da 8 posti, usato dall'amministratore unico della società e dalla famiglia di quest'ultimo (sentenza CDT 80.2012.194/195 del 29 luglio 2013, in RtiD I-2014 n. 8t). Anche in questo caso, il fisco cantonale aveva qualificato l'automezzo come attivo fittizio. Questo Tribunale aveva ricordato che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la distribuzione dissimulata di utili 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). La Camera aveva anche ammesso che, in simili casi, ci si possa chiedere 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. 3.4.5

La qualifica di un bene, che una società mette a disposizione del socio o di una persona vicina per scopi quasi esclusivamente privati, quale attivo fittizio o "non valore", presuppone che si tratti di un oggetto che non è di proprietà della società stessa, ma che tuttavia è stato iscritto nel suo bilancio. In tal caso, il valore per cui è stato registrato a bilancio si considera integralmente una distribuzione dissimulata di utile al socio (Habermacher , op. cit., p. 1). Se invece il bene, usato per scopi esclusivamente privati, è stato effettivamente acquistato dalla società ed è pertanto stato correttamente iscritto a bilancio, non si tratta di un attivo fittizio. Dal punto di vista fiscale, si è tuttavia confrontati con il fatto che la società registra ogni anno delle perdite a causa dell'attivo usato privatamente dal socio. In tal caso, tutti i costi possono essere ripresi a titolo di prestazione valutabile in denaro presso la società e presso il socio (Habermacher , op. cit., p. 3 s.). In una sentenza del 29 novembre 2002 (2P.153/2002 e 2A.358/2002), il Tribunale federale ha respinto il ricorso di una società lucernese che aveva acquistato una proprietà immobiliare a St. Moritz, mettendola a disposizione del socio. Il fatto che ogni anno l'amministrazione dell'immobile in questione comportasse una perdita fra i 100'000 e i 200'000 franchi e che la società non avesse cercato di cederla in locazione a terzi, induceva a ritenere che le condizioni pattuite con il socio non fossero conformi al mercato. Le relative spese erano pertanto totalmente qualificabili come spese per il mantenimento del socio o di una persona vicina e come tali non erano commercialmente giustificate. Era conseguentemente giustificata la loro ripresa a titolo prestazioni valutabili in denaro.

E. 4.1

Ritornando al caso che qui ci occupa, l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche, in una prima decisione, senza invero precisarlo espressamente, ha ripreso alcuni dei costi legati alle autovetture e non ha riconosciuto l'ammortamento delle stesse. Nella decisione su reclamo la ripresa dei costi non riconosciuti è stata ridotta a fr. 40'000.-. Dalla decisione non risulta però chiaro quale ragionamento giuridico sia stato seguito dall'UTPG: non si comprende esattamente quali spese siano state ammesse e quali no. Inoltre, la decisione su reclamo risulta in contraddizione con le osservazioni dell'autorità fiscale al ricorso, con le quali l'UTPG ha in sostanza indicato che le autovetture hanno un uso prettamente privato: non si comprende allora perché sia stata ripresa unicamente una parte dei costi legati all'utilizzo della _____ e della _____. In tal senso, la ripresa effettuata in modo " forfettario " non è chiara, non è motivata e non rispetta i parametri identificati dalla giurisprudenza.

E. 4.2.1

La natura dell'attività della società insorgente e le sue dimensioni impongono di ritenere che le autovetture a lei intestate, vista la loro tipologia e considerato anche che per parte del 2019 e nel 2020, _____ era in infortunio, siano state usate prevalentemente, se non esclusivamente, a titolo privato da parte dei soci della contribuente. Quest'ultima non spiega peraltro quale necessità avesse di immatricolare due automezzi sportivi particolarmente costosi e onerosi.

E. 4.2.2

L'UTPG, nel calcolare la ripresa avrebbe dovuto innanzitutto stabilire se le autovetture siano state utilizzate anche per scopi commerciali oppure esclusivamente per scopi privati dei soci. Se, come sembra nel caso di specie, l'autorità resistente ritiene _____ vengano usate esclusivamente a titolo privato, l'UTPG avrebbe dovuto stabilire la ripresa basandosi su una controprestazione che permetta alla società di coprire i costi sopportati e di conseguire un utile adeguato (sentenza del Tribunale federale 2P.250/2004 del 13 giugno 2005, in: RtiD II-2005 n. 10t) o perlomeno riprendere tutti i costi registrati nel conto economico (sentenza del 29 novembre 2002 (2P.153/2002 e 2A.358/2002). L'autorità di tassazione ha ripreso tuttavia unicamente un importo di fr. 40'000.-. Non si comprende se la ripresa sia limitata all'ammortamento oppure se sia stata stabilita una somma forfettaria dei costi non riconosciuti. In effetti a conto economico vi sono molte altre spese direttamente legate all'utilizzo delle autovetture in questione che, riprendendo solo una parte dei costi, sono di fatto state riconosciute dall'autorità resistente.

E. 4.2.3

Nel caso in cui l'autorità di tassazione ritenesse che i veicoli siano stati usati privatamente solo in parte, si tratterebbe di valutare se la ripresa forfettaria del 9,6%, prevista dalla prassi dell'AFC, sia adeguata. In questo contesto, terrà conto della giurisprudenza del Tribunale federale in relazione alla quota parte per i veicoli di lusso (v. supra consid. 3.3) e eventualmente anche della prassi del fisco del Canton Lucerna, per i casi in cui l'uso commerciale appare trascurabile rispetto a quello privato (v. supra , consid. 3.2).

E. 4.3

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

E. 5

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 24 marzo 2022 è annullata e gli atti sono rinviati all'UTPG perché riesamini la fattispecie e adotti una nuova decisione . 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presen Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :