

## Divisione delle contribuzioni

### Comunicazione della prassi cantonale

#### **Trattamento fiscale dell'utilizzo di veicoli immatricolati a nome di persone giuridiche da parte dei loro azionisti e/o persone loro vicine (dal profilo delle imposte dirette federali e cantonali sull'utile)**

Gli artt. 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT prevedono, con riferimento all'imposta sull'utile delle persone giuridiche, che costituiscono utile netto imponibile il saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente (lett. a) e tutti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo del conto profitti e perdite e non destinati alla copertura di spese riconosciute dall'uso commerciale, segnatamente le distribuzioni palesi o dissimulate di utili (lett. b).

Quanto all'imposizione delle persone fisiche, gli artt. 20 cpv. 1 lett. c LIFD e 19 cpv. 1 lett. c LT prevedono che sono imponibili a titolo di redditi da sostanza mobiliare le prestazioni valutabili in denaro provenienti da partecipazioni di qualsiasi genere (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale, ecc.). L'imposizione è attenuata, in ragione del 70%, se i diritti di partecipazione rappresentano almeno il 10% del capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa (artt. 20 cpv. 1bis LIFD e 19 cpv. 1bis LT).

Secondo costante giurisprudenza del Tribunale federale, vi è una distribuzione dissimulata di utili quando le seguenti *quattro condizioni* sono *cumulativamente* adempiute<sup>1</sup>:

- La società effettua una prestazione senza ottenere una corrispondente controprestazione, e si trova pertanto, in seguito alla stessa, impoverita ("*Substanzverlust*");
- La prestazione viene concessa a un azionista o ad una persona a lui vicina;
- La prestazione non sarebbe stata concessa, alle medesime condizioni, ad un terzo indipendente;
- La sproporzione tra la prestazione della società e la relativa controprestazione è manifesta, tanto che gli organi della società avrebbero potuto rendersi conto del vantaggio che concedevano. Detto altrimenti, la sproporzione deve essere riconoscibile.

<sup>1</sup> Si veda: Robert Danon, in: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Yersin / Noël [a cura di], Basilea 2008, cm n. 105-106 ad art. 57-58 LIFD; Peter Brülisauer / Marco Mühlemann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel / Beusch [a cura di], Basilea 2017, 3. Auflage, cm n. 222 ad art. 58 LIFD; Peter Locher, in: Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer; II Teil, Therwil / Basel 2004, cm n. 97 ad art. 58 LIFD e relativi riferimenti.

Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come *distribuzioni dissimulate di utili*, 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 anche definita con la nozione di *prelevamento anticipato dell'utile* ("*Gewinnvorwegnahme*"). Essa sussiste, per l'appunto, quando la società non rivendica alcun diritto su introiti di sua competenza, che vengono per contro incassati direttamente dall'azionista, rispettivamente quando quest'ultimo non fornisce la controprestazione che la società esigerebbe da un terzo, ad esempio con la vendita di un bene del patrimonio sociale, a un prezzo di favore<sup>2</sup>.

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.

Per quanto concerne l'uso privato di un'automobile, 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 0,9% (0.8% fino al 31 dicembre 2021) del prezzo di acquisto (IVA esclusa), ma almeno 150 franchi.

Nelle sentenze del 3 ottobre 2022 (80.2022.109) e del 28 marzo 2022 (80.2021.133) – in cui si è occupata della problematica dell'uso di veicoli immatricolati a nome di persone giuridiche da parte dei loro azionisti e/o persone loro vicine – la Camera di diritto tributario ha considerato che:

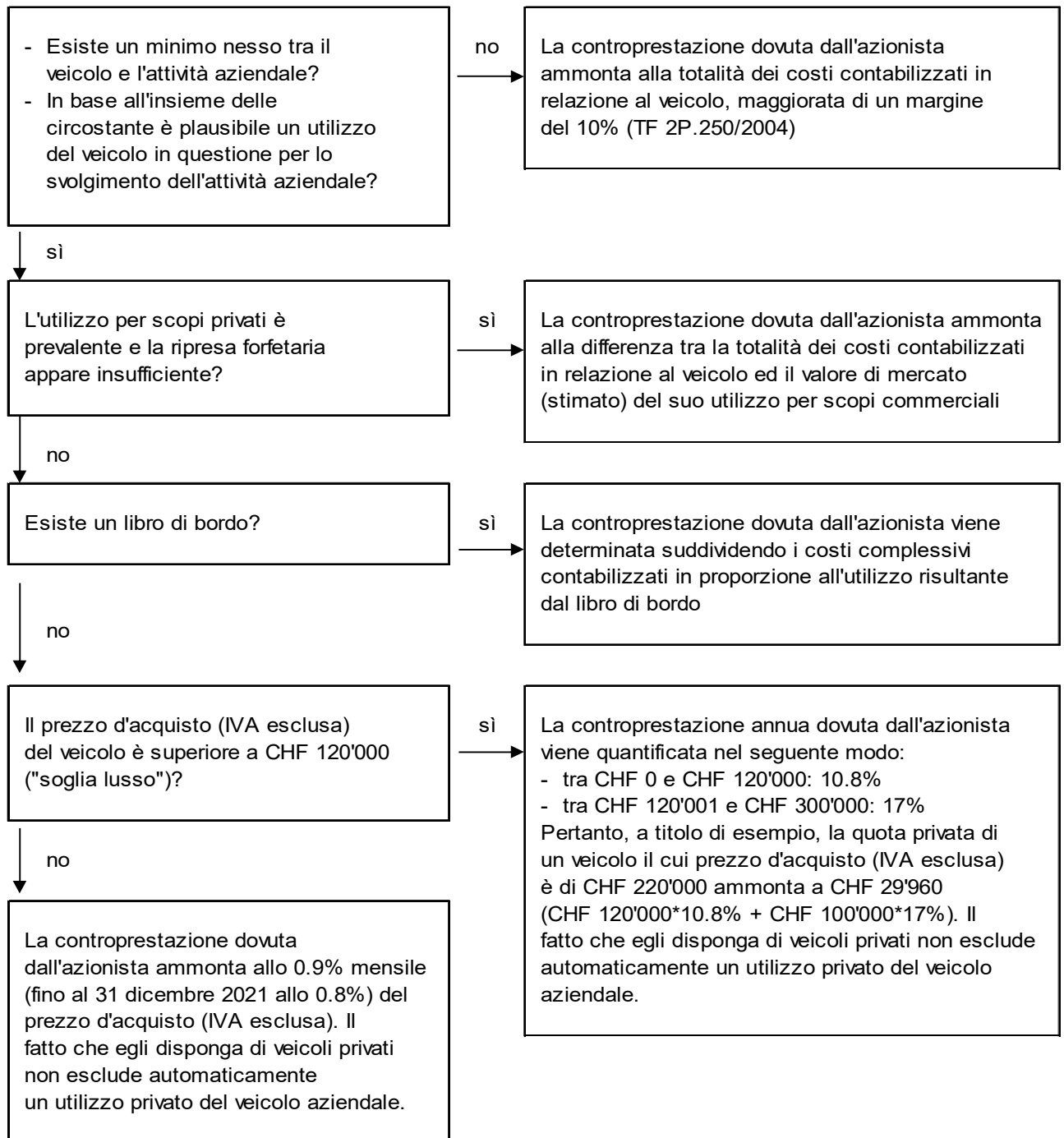
- La giustificazione commerciale di una spesa dipende dal suo contesto. In sostanza, di fronte ad una prestazione della società all'azionista o ad una persona vicina, per stabilire se vi è una distribuzione dissimulata di utili bisogna chiedersi se tale prestazione sia stata fornita per motivi prettamente 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 TF 2P.250/2004 del 13 giugno 2005, in: RtiD II-2005 n. 10t).

<sup>2</sup> Si veda: Peter Brülisauer / Marco Mühlemann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Zweifel / Beusch [a cura di], Basel 2017, cm n. 304 ad art. 58 LIFD; Robert Danon, in: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Yersin / Noël [a cura di], Basilea 2008, cm n. 155 ad art. 57-58 LIFD; Peter Locher, in: Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer; II Teil, Therwil / Basel 2004, cm n. 135 ad art. 58 LIFD.

- 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). Non spetta 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).
- Un bene di lusso può essere solo parzialmente riconosciuto come un bene aziendale. 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 con lo scopo dell'impresa, pur potendo avere effetti positivi sull'attività lucrativa (sentenza TF 2C\_697/2014 del 1. maggio 2015). Nel caso in cui la persona giuridica immatricoli un veicolo di servizio che eccede un certo prezzo, occorre riprendere una quota di lusso.
- L'azionista che possiede un'autovettura privata deve comunque prevedere una quota per l'uso privato del veicolo aziendale. Può rinunciare a contabilizzare una quota privata solo se comprova che il veicolo aziendale è utilizzato esclusivamente a scopi professionali, dimostrando per es. una sua inadeguatezza per le trasferte private. Se più veicoli (per persona) sono immatricolati a nome della persona giuridica, l'azionista deve prevedere un'adeguata quota privata per il primo, mentre per gli ulteriori veicoli aziendali la quota privata corrisponde al 100% dei costi contabilizzati, a cui va aggiunto un adeguato margine.

Con la presente la Divisione delle contribuzioni comunica l'introduzione di una "soglia lusso", fissata a CHF 120'000 (IVA esclusa).

Di principio, al fine di considerare le varie situazioni che si possono presentare, l'autorità fiscale quantificherà la controprestazione dovuta dall'azionista per l'utilizzo del veicolo aziendale a sua disposizione applicando il seguente schema e procederà alla ripresa quale distribuzione dissimulata di utile dell'eventuale differenza esistente tra l'importo così calcolato e la quota privata indicata nel certificato di salario dell'azionista (rispettivamente la controprestazione da lui versata):



## **Esempi**

Con la premessa che essi non costituiscono una lista esaustiva di tutte le situazioni che si possono presentare, a titolo illustrativo e non vincolante proponiamo i seguenti esempi:

### 1. Il veicolo aziendale è utilizzato esclusivamente a titolo privato

Il signor X detiene il 100% dei diritti di partecipazione della società di capitali Z SA (il cui scopo sociale consiste nella consulenza fiscale, aziendale e contabile), di cui egli è anche dipendente. Nel corso dell'anno N, Z SA ha acquistato un motoveicolo per l'importo di CHF 42'000 (al netto dell'IVA). In relazione al motoveicolo a conto economico figurano costi per complessivi CHF 21'000 - composti da "costi vivi" (tassa di circolazione e assicurazione) di CHF 4'200 e dall'ammortamento di CHF 16'800 (CHF 42'000 \* 40%). Il signor X non ha versato alcuna controprestazione e nel suo certificato stipendio non è stata inserita alcuna quota privata.

In sede di accertamento la contribuente non è stata in grado di provare che queste spese fossero realisticamente funzionali all'attività aziendale ed ai relativi scopi di profitto. L'autorità fiscale è inoltre venuta a conoscenza del fatto che nel suo tempo libero il signor X partecipa regolarmente a raduni motociclistici.

#### **Calcolo distribuzione anticipata di utile**

	<b>CHF</b>
Costi vivi	4'200
Ammortamento	16'800
<b>Costi complessivi</b>	<b>21'000</b>
Margine adeguato di utile (10% dei costi complessivi)	2'100
<b>Controprestazione dovuta dall'azionista</b>	<b>23'100</b>
<i>Controprestazione versata dall'azionista / quota privata esposta sul cert. stipendio</i>	<i>0</i>
<b>Prestazione valutabile in denaro</b>	<b>23'100</b>

2. L'utilizzo del "veicolo" aziendale per scopi commerciali appare trascurabile rispetto a quello privato (prevalente)

Il signor X detiene il 100% dei diritti di partecipazione della società di capitali Z SA, il cui scopo sociale consiste nell'intermediazione immobiliare (in modo particolare di oggetti di lusso nel Locarnese). Tra gli attivi di Z SA figura un motoscafo, acquistato da un cantiere navale nell'esercizio N per CHF 190'000 (al netto dell'IVA). In relazione al natante a conto economico figurano costi per complessivi CHF 106'000 - composti da "costi vivi" (tassa di circolazione, assicurazione, carburante, posto barca e invernaggio) di CHF 30'000 e dall'ammortamento di CHF 76'000 (CHF 190'000 \* 40%) – e nessun ricavo.

In sede di accertamento la contribuente si è limitata a sostenere che il natante è stato utilizzato per mostrare a dei potenziali clienti delle proprietà ubicate in riva al lago, allegando un "libro di bordo" in cui è stato inserito il solo utilizzo per scopi commerciali (in 6 distinte giornate dell'anno).

In base ad una ricerca, l'autorità fiscale ha appurato che – presso il cantiere nautico da cui Z SA l'ha acquistata - era possibile affittare la stessa imbarcazione ad una tariffa giornaliera di CHF 1'250.

<b>Calcolo distribuzione anticipata di utile</b>	<b>CHF</b>
Costi vivi	30'000
Ammortamento	76'000
<b>Costi complessivi</b>	<b>106'000</b>
Valore di mercato dell'utilizzo per scopi commerciali (CHF 1'250 * 6)	(7'500)
<b>Controprestazione dovuta dall'azionista</b>	<b>98'500</b>
<i>Controprestazione versata dall'azionista / quota privata esposta sul cert. stipendio</i>	<i>0</i>
<b>Prestazione valutabile in denaro</b>	<b>98'500</b>

### 3. Il veicolo aziendale è utilizzato sia per scopi commerciali che per scopi privati

Il signor X detiene il 100% dei diritti di partecipazione della società di capitali Z SA (il cui scopo sociale consiste nella gestione patrimoniale), di cui egli è anche dipendente. Nel corso dell'anno N, Z SA ha sottoscritto un contratto leasing per un'autovettura di lusso (il cui "prezzo d'acquisto a contanti" - al netto dell'IVA - ammonta a CHF 170'000). In relazione a questo veicolo, a conto economico figurano costi per complessivi CHF 30'000 – composti dal costo del leasing di CHF 19'000 e da costi vivi (tassa di circolazione, assicurazione, manutenzione e carburante) di CHF 11'000 – e la quota privata (esposta a certificato stipendio) di CHF 18'360 (importo corrispondente al 10.8% di CHF 170'000).

In sede di accertamento, pur avendo potuto comprovare l'idoneità del veicolo in questione per lo svolgimento dell'attività aziendale, la contribuente non ha prodotto il libro di bordo.

La controprestazione dovuta dall'azionista per l'utilizzo del veicolo viene determinata aumentando la quota privata forfettaria (dal 10.8% al 17.0%) per la "quota di lusso". È reputata tale la parte del prezzo d'acquisto che supera i CHF 120'000 (al netto dell'IVA).

Calcolo distribuzione anticipata di utile	CHF
CHF 120'000 * 10.8%	12'960
CHF 50'000 * 17%	8'500
<b>Controprestazione dovuta dall'azionista</b>	<b>21'460</b>
<i>Controprestazione versata dall'azionista / quota privata esposta sul cert. stipendio</i>	<i>(18'360)</i>
<b>Prestazione valutabile in denaro</b>	<b>3'100</b>

#### Variante

Nel certificato stipendio del signor X non viene esposta alcuna quota privata ed egli non versa alcuna controprestazione per l'utilizzo del veicolo aziendale.

Calcolo distribuzione anticipata di utile	CHF
CHF 120'000 * 10.8%	12'960
CHF 50'000 * 17%	8'500
<b>Controprestazione dovuta dall'azionista</b>	<b>21'460</b>
<i>Controprestazione versata dall'azionista / quota privata esposta sul cert. stipendio</i>	<i>0</i>
<b>Prestazione valutabile in denaro</b>	<b>21'460</b>

#### 4. A nome della persona giuridica sono intestati due veicoli

Il signor X detiene il 100% dei diritti di partecipazione della società di capitali Z SA (il cui scopo sociale consiste nella gestione patrimoniale), di cui egli è anche l'unico dipendente. Nel corso dell'anno N, Z SA ha sottoscritto un contratto leasing per un'autovettura sportiva decapottabile (il cui "prezzo d'acquisto a contanti" - al netto dell'IVA - ammonta a CHF 170'000) ed un contratto leasing per una berlina (il cui "prezzo d'acquisto a contanti" - al netto dell'IVA - ammonta a CHF 115'000), immatricolandole con lo stesso numero di targa ("*trasferibile*"). In relazione a questi veicoli a conto economico figurano costi per complessivi CHF 47'000 – composti dal costo dei leasing di CHF 35'000 e da costi vivi (tasse di circolazione, assicurazione, manutenzione e carburante) di CHF 12'000 – e la quota privata per il solo veicolo di CHF 170'000 (esposta a certificato stipendio) di CHF 18'360 (importo corrispondente al 10.8% di CHF 170'000).

In sede di accertamento la contribuente non è stata in grado di giustificare dal profilo commerciale la necessità di due veicoli per lo svolgimento dell'attività aziendale e non ha fornito – per nessuno dei due veicoli – alcun libro di bordo.

In considerazione di quanto precede e della giurisprudenza citata nel presente documento, nel caso in esame l'autorità fiscale considera come giustificato dall'uso commerciale un solo veicolo (la berlina - utilizzabile tutto l'anno- i cui costi complessivi ammontano a CHF 26'000), sul quale deve in ogni caso essere calcolata una quota privata. La controprestazione dovuta dall'azionista per l'utilizzo dei veicoli aziendali viene determinata sommando la quota privata del veicolo ritenuto giustificato dall'uso commerciale (calcolata applicando lo schema sopra indicato) e la totalità dei costi del veicolo non giustificato dall'uso commerciale (ammontanti a CHF 21'000), maggiorati di un margine del 10%.

#### Calcolo distribuzione anticipata di utile

	<b>CHF</b>
CHF 115'000 * 10.8%	12'420
Quota privata del veicolo giustificato dall'uso commerciale	12'420
Costi complessivi del veicolo non giustificato dall'uso commerciale	21'000
Margine adeguato di utile (10% dei costi complessivi)	2'100
Controprestazione dovuta per il veicolo non giustificato dall'uso commerciale	23'100
<b>Controprestazione complessiva dovuta dall'azionista</b>	<b>35'520</b>
<i>Controprestazione versata dall'azionista / quota privata esposta sul cert. stipendio</i>	<i>(18'360)</i>
<b>Prestazione valutabile in denaro</b>	<b>17'160</b>



### **Prassi e applicabilità**

La prassi in oggetto è immediatamente applicabile. È riservata una diversa valutazione fiscale, risultante da un'analisi effettuata sulla base dell'insieme delle circostanze del caso concreto, per tutte le casistiche che dovessero presentare delle particolarità manifestamente divergenti dalle fattispecie contenute nel presente documento.

---

Bellinzona, 20 giugno 2023