

# TI\_GERICHTE 80.2013.284 vom 16. Oktober 2013

TI Tribunale d'appello, 2013-10-16, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2013.284](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.284)

FR: TI\_GERICHTE 80.2013.284 du 16 octobre 2013

IT: TI\_GERICHTE 80.2013.284 del 16 ottobre 2013

## Regeste

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: accantonamenti, correzione di valore di un credito, uscita di un socio da una società semplice, onere della prova

## Erwägungen

### E. 1

era contitolare dello studio legale \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_. Nel mese di ottobre del 2005, i titolari dello studio informavano i clienti che l'avv. \_\_\_\_\_ aveva aperto un nuovo studio a \_\_\_\_\_, dove avrebbe proseguito l'attività in proprio. Nella dichiarazione d'imposta 2004, l'avv. RI 1 indicava di aver conseguito un reddito dell'attività lucrativa di fr. 1'221'984.-. Dal conto economico allegato risultava in particolare che aveva dedotto dai ricavi un accantonamento di fr. 300'000.- per "incasso/vertenza \_\_\_\_\_". Con la decisione dell'11 giugno 2009, l'RS 1 gli notificava la tassazione IC/IFD 2004, nella quale il reddito professionale era commisurato in fr. 1'365'000.-. Secondo il verbale di audizione sottoscritto dalle parti il 15 dicembre 2008, erano stati ripresi un accantonamento AVS di fr. 136'000.- e la quota privata delle spese aziendali. Nella dichiarazione per il periodo fiscale 2005, il contribuente dichiarava un reddito dell'attività lucrativa indipendente di fr. 231'836.-. Anche in questo periodo, dai ricavi aveva dedotto un "costo per acc. incasso/vertenza" di fr. 300'000.-. Con la decisione del 17 giugno 2009, l'autorità fiscale gli notificava la tassazione IC/IFD 2005, nella quale il reddito professionale era stabilito in fr. 665'000.-. All'utile dichiarato erano infatti stati aggiunti un "adeguamento lavori in corso" di fr. 430'000.- ed un "adeguamento spese private" di fr. 3'164.-. B. Nella dichiarazione d'imposta 2006, l'avv. RI 1 commisurava in fr. 345'768.- il reddito dell'attività lucrativa indipendente. Con scritto del 15 dicembre 2011, l'Ufficio di tassazione trasmetteva al contribuente un calcolo delle entrate e delle uscite del periodo fiscale e gli comunicava che "da un primo sommario esame della dichiarazione del 2006" risultava "una insufficienza di mezzi finanziari... per la copertura dei vari investimenti effettuati e delle spese avute". L'ammanto era commisurato in fr. 550'000.-. L'autorità fiscale invitava il contribuente a prendere posizione a tale riguardo. Il contribuente rispondeva con lettera del 15 febbraio 2012, nella quale sottolineava che i passivi aziendali erano diminuiti di circa fr. 675'000.- durante il periodo fiscale, per effetto dello "stralcio contabile della voce accantonamento avv. \_\_\_\_\_, per circa CHF 550'000.00". Tale stralcio era stato "compensato con il credito dello Studio verso l'avv. \_\_\_\_\_". Con ulteriore scritto del 7 marzo 2012, il contribuente trasmetteva all'Ufficio un estratto del Foglio Ufficiale cantonale, che si riferiva alla procedura di eredità giacente avviata in seguito al decesso dell'avv. \_\_\_\_\_. A suo avviso, era in tal modo confermato che quest'ultimo non era in grado di rimborsare il suo debito nei confronti dello Studio legale. C. Con decisione del 22 agosto 2012, l'Ufficio di tassazione notificava

all'avv. RI 1 ed alla moglie RI

### **E. 1.1**

Secondo gli articoli 26 cpv. 1 LT e 27 cpv. 1 LIFD, in caso di attività lucrativa indipendente sono deducibili le spese aziendali e professionali giustificate. Vi rientrano in particolare gli ammortamenti e gli accantonamenti ( articoli 26 cpv. 2 lett. a LT e 27 cpv. 2 lett. a LIFD).

### **E. 1.2**

Ammortamenti e accantonamenti sono due modi con cui si tiene conto della diminuzione di valore dei beni aziendali. Le diminuzioni di valore effettivamente sopravvenute nel corso di un determinato esercizio sono compensate contabilmente con ammortamenti sui singoli attivi aziendali. I rischi manifestatisi nel corso dell'esercizio sono invece presi in considerazione mediante accantonamenti alla fine del periodo (cfr. Cagianut/Höhn , *Unternehmenssteuerrecht*, Berna 1986, p. 422). La dottrina e la giurisprudenza tendono a distinguere, all'interno della nozione di accantonamento, fra due diversi istituti. Il primo è la correzione di valore ( *Wertberichtigung* ), che mira a tener conto di una perdita di valore essenziale ma solo temporanea di un bene (di solito di un attivo circolante) mediante apertura di una posta correttiva di un attivo al passivo del bilancio. Tale rettifica, che corrisponde ad una minusvalenza non definitiva, è reversibile; può e deve infatti essere soppressa quando non è più commercialmente giustificata, cosa che comporta un corrispondente aumento dell'utile lordo. L'accantonamento ( *Rückstellung* ) in senso stretto non si riferisce invece direttamente ad un attivo; esso consiste nella contabilizzazione al passivo di un impegno atteso ma incerto o il cui ammontare non si può determinare con precisione. Come la correzione di valore, anche l'accantonamento in senso stretto ha un carattere provvisorio, nel senso che può e deve essere sciolto quando non è più commercialmente giustificato, perché l'impegno si è estinto o si rivela meno importante del previsto ( *Blumenstein/Locher* , op. cit., pp. 258-259; *Reich/Züger* , in: *Zweifel/Athanas* [a cura di], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2a, 2 a ediz., Basilea 2008, art. 29, n. 4; *Locher* , *Kommentar cit.*, art. 28, n. 2 s. e art. 29, n. 2, 12 e 25 e giurisprudenza citata).

### **E. 1.3**

La costituzione di accantonamenti non deve violare il principio di periodicità, che impone di assoggettare all'imposta in un determinato periodo fiscale l'utile conseguito in quel periodo fiscale. Sebbene gli accantonamenti vengano sciolti nei periodi fiscali successivi, aumentando di conseguenza i ricavi, essi non possono essere accresciuti al solo scopo di ridurre l'utile imponibile. In altre parole, non è ammessa una compensazione dei risultati di diversi periodi fiscali, mediante la riduzione dell'utile di un periodo a favore dell'aumento di quello di un altro periodo. Se viene violato il principio di periodicità, si giustifica una correzione fiscale (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 29 settembre 2008, in *StE* 2009 B 72.14.1 n. 25 consid. 2.1; inoltre *StE* 2007 B 72.11 n. 14 consid. 2.2).

### **E. 1.4**

Le leggi sulle imposte dirette ammettono, a carico del conto profitti e perdite delle persone giuridiche, accantonamenti per: a. gli impegni sussistenti nel corso dell'esercizio e il cui ammontare è ancora indeterminato; b. i rischi di perdite su attivi del patrimonio circolante, segnatamente sulle merci e sui debitori; c. gli altri rischi di perdite imminenti nel corso dell'esercizio; (art. 28 cpv. 1 LT e art. 29 cpv. 1 LIFD). I casi previsti dalla lettera a e in parte dalla lettera c sono veri e propri accantonamenti, mentre quelli indicati alla lettera b e

negli altri casi della lettera c sono piuttosto correzioni di valore ( Locher , Kommentar cit., art. 29, n. 3, p. 740).

### **E. 1.5**

Gli accantonamenti ammessi negli anni precedenti sono aggiunti al reddito aziendale imponibile nella misura in cui non sono più giustificati (art. 28 cpv. 2 LT e art. 29 cpv. 2 LIFD) .

### **E. 2**

la tassazione IC/IFD 2006. Il reddito dell'attività lucrativa indipendente era stabilito in fr. 905'000.-. Oltre ad una ripresa per "partecipazione privata alle spese aziendali" (fr. 6'586.-), l'autorità fiscale aveva ripreso anche lo scioglimento dell'accantonamento "causa \_\_\_\_\_" di fr. 550'663.-, rilevando che lo stesso doveva "necessariamente essere allibrato al conto perdite e profitti". D. I contribuenti impugnavano la suddetta decisione, con reclamo del 10 settembre 2012, contestando in particolar modo la ripresa dello scioglimento dell'accantonamento in questione. Dando seguito ad una richiesta di informazioni dell'Ufficio, con scritto del 16 luglio 2013 il reclamante confermava che gli "incarti curati dall'avv. \_\_\_\_\_" erano stati, "nella loro totalità, consegnati all'avv. \_\_\_\_\_, su mandato scritto rilasciato dall'avv. \_\_\_\_\_". La consegna era avvenuta a due riprese, rispettivamente il 17 ottobre 2005 e il 3 febbraio 2006. Secondo il contribuente, questi atti costituivano "una ulteriore conferma dell'uscita completa del socio avv. \_\_\_\_\_ dalla società di persone (durata circa 30 anni) Studio legale e notarile \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ avvocati e notai". E. L'Ufficio di tassazione respingeva il reclamo, con decisione del 16 ottobre 2013, con la seguente motivazione: Il 10.09.2012 è stato presentato un reclamo tempestivo contro la ripresa dello scioglimento dell'accantonamento "Causa \_\_\_\_\_". In particolare a giudizio del reclamante la fattispecie era identica al caso di una uscita di un socio da una società di persone il cui capitale proprio contabile è negativo, così come illustrata a pag. 546 della pubblicazione "La fiscalità dell'azienda - Bernardoni/Duchini - Edizione speciale della Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese 1998. In seguito a degli incontri presso l'ufficio di tassazione, indetti per chiarire le rispettive visioni, il 02.05.2013 ed il 16.07.2013 a supporto della propria tesi sono stati presentati ulteriori documenti dai quali risulta che lo "Studio legale e notarile \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_" era da considerare come un società di persone e non come una "unione di facciata" di due avvocati-notai in tutte e per tutto indipendenti. Pur ammettendo che vi fosse stata una società di persone (nel caso una società semplice) l'ufficio di tassazione non condivide le conclusioni tratte dalla reclamante per i motivi seguenti. Fino al 2003 l'utile e la sostanza (attivi e passivi) dello studio \_\_\_\_\_ venivano attribuiti in ragione del 50% ad ogni socio. Con il 2004 la ripartizione dell'utile e della sostanza hanno subito delle modifiche. In particolare se una da una parte la suddivisione dei costi era stata mantenuta in ragione del 50% ciascuno, la suddivisione dei ricavi è stata fatta sulla base delle rispettive fatturazioni e nell'attribuzione della quota dell'avv. RI 1 si era pure considerata la presenza di un accantonamento di fr. 300'000 per "incasso/vertenza \_\_\_\_\_". Anche la suddivisione degli attivi e dei passivi aveva subito una modifica in funzione dei rispettivi "acconti da clienti" e "lavori in corso". Nel 2005 i due soci hanno infine scisso la loro attività creando di fatto due nuove attività indipendenti l'una dall'altra: lo studio \_\_\_\_\_ con sede a \_\_\_\_\_ e lo studio \_\_\_\_\_ con sede a \_\_\_\_\_. A giudizio dell'ufficio di tassazione pertanto il trattamento fiscale previsto dalla dottrina in caso di una uscita di un socio da una società di

persone non applicabile. Come accennato nel 2005 si è di fatto realizzata una scissione con la costituzione di una nuova società di persone e una ditta individuale, che hanno continuato la propria attività in modo indipendente, ognuna con la propria clientela. Ciò è anche confermato da una lettera del 17.10.2005 dello studio \_\_\_\_\_ inviata ad un cliente lo quale lo si informava della scissione dei due studi di avvocatura e della successiva cessione degli incarti curati dall'avv. \_\_\_\_\_ all'avv. \_\_\_\_\_. Malgrado ciò a fine 2005 è stato ancora presentato un Bilancio intestato allo studio \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ che di fatto nel frattempo ero stato scisso; sulla base di tale documento la quota di sostanza dell'avv. \_\_\_\_\_ era stata così definita: Privato - 1'965'696.44

Quota parte di utile	231'836.00	Totale e Bilancio	-
1'733'860.44	correzioni extracontabili: ET su avv. RI 1		- 41'085.00
tassata sui LIC	430'000.00	Totale tassato al 31.12.2005	- 1'344'945.00

Considerando inoltre che nelle tassazioni personali degli anni 2004 e 2005 dell'avv. RI 1 erano stati allibrati e concessi accantonamenti per complessivi fr. 600'000 relativi alla "causa \_\_\_\_\_", che nella tassazione dell'avv. RI 1 non sono stati esposti crediti nei confronti dell'avv. \_\_\_\_\_ nè a titolo privato nè a titolo professionale e che nel 2006 egli ha sciolto tali accantonamenti senza registrare la contropartita nel conto perdite e profitti, l'ufficio di tassazione decide di respingere il reclamo e confermare l'imposizione di un reddito di fr. 905'000.0. F. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, l'avv. RI 1 e la moglie RI 2 postulano in via principale la riduzione del reddito dell'attività lucrativa indipendente a fr. 354'337.-, riconoscendo una perdita complessiva di fr. 550'663.-, assunta dall'insorgente "a causa della comprovata impossibilità di recupero presso gli eredi dell'avv. \_\_\_\_\_, che hanno rinunciato all'eredità". Contestato l'uso, da parte dell'autorità di tassazione, del termine "scissione", i ricorrenti ritengono che l'uscita del socio \_\_\_\_\_ dalla società semplice abbia comportato un "conteggio di chiusura dei rapporti professionali" con i conti del 2005. In tale ambito, il "capitale aziendale negativo" dell'avv. \_\_\_\_\_ era stato determinato in fr. 507'582.-, pari al 27,4% del capitale aziendale negativo totale. Accertata, in seguito al decesso del socio ed alla rinuncia all'eredità da parte dei suoi eredi, l'impossibilità di recuperare il capitale aziendale negativo in questione, nel 2006 sarebbe intervenuta la decisione di sciogliere parzialmente i due accantonamenti. In via subordinata, i ricorrenti chiedono l'annullamento della decisione impugnata ed il rinvio degli atti all'Ufficio di tassazione. G. Nelle sue osservazioni del 21 novembre 2013, l'Ufficio di tassazione propone di respingere il ricorso. Malgrado fosse contabilizzato nei rendiconti dello studio legale \_\_\_\_\_, a suo avviso l'accantonamento litigioso "era stato dedotto unicamente dai risultati imponibili dell'avv. RI 1". Inoltre, diversamente da quanto fatto fino al 2003, "a partire dal 2004 la suddivisione dei ricavi dello studio legale, degli 'acconti da clienti', dei 'lavori in corso' e appunto degli accantonamenti è stata fatta sulla base delle rispettive fatturazioni". L'autorità fiscale nega pertanto che lo studio legale sia stato confrontato con dei costi inerenti la causa "incasso/vertenza \_\_\_\_\_". Per quanto attiene ai "capitali negativi", l'Ufficio di tassazione argomenta che questi ultimi erano "generati da prelievi in capitale fatti dai due soci e finanziati al passivo dalla posizione 'anticipi dei clienti', a fronte di prestazioni legali non ancora fatturate e solo parzialmente delimitate con la voce 'lavori in corso'". Tuttavia, "si trattava di prelievi anticipati degli utili che le rispettive clientele, ben distinte anche contabilmente, avrebbero generato". Con la divisione dello studio, dunque, ogni socio si sarebbe limitato a riprendere il proprio conto privato debitore, che rappresentava semplicemente un prelevamento anticipato di quanto sarebbe stato poi fatturato. H. I

ricorrenti hanno replicato, con scritto del 23 dicembre 2013, nel quale hanno in particolar modo ribadito che per oltre vent'anni reddito e sostanza dello studio legale sono stati suddivisi al 50% fra i due soci. Inoltre, sottolineano che l'avv. \_\_\_\_\_ "ha ritirato solo un certo numero di clienti ed un capitale negativo", mentre tutti gli altri attivi e passivi sarebbero rimasti nello studio avv. RI 1 e \_\_\_\_\_. I. Con scritto dell'8 luglio 2014, la Camera di diritto tributario si è rivolta ai ricorrenti, sottoponendogli 5 domande. I contribuenti hanno risposto in data 31 luglio 2014. Del contenuto degli scritti in questione si dirà in seguito, in quanto necessario. Diritto 1.

### **E. 2.1**

Mentre negli anni fino al 2003 il reddito e la sostanza dello studio legale \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ sono stati divisi fra i due soci nella misura di un mezzo ciascuno, con l'esercizio 2004 è subentrato un nuovo criterio di ripartizione, cioè si è tenuto conto della rispettiva fatturazione. I ricavi sono dunque stati attribuiti al singolo socio e i costi sono stati ripartiti, in parte, nella proporzione 60/40 e in parte attribuendoli al socio che li aveva causati. Proprio negli esercizi 2004 e 2005, nel calcolo del reddito dell'avv. RI 1 è stato considerato un accantonamento di fr. 300'000.– per anno, indicato nel conto economico come "costo per acc. incasso/vertenza". Nel bilancio 2006, dopo la costituzione dello studio separato dell'avv. \_\_\_\_\_, nel bilancio dello studio legale RI 1, l'accantonamento in questione è stato stralciato. Secondo gli insorgenti, con l'uscita del socio \_\_\_\_\_ si è manifestato un saldo negativo del conto capitale di quest'ultimo, a causa di prelevamenti eccessivi. Il socio uscente aveva cioè un debito nei confronti della società, pari al saldo negativo del suo conto capitale. Essendo tuttavia deceduto ed avendo i suoi eredi rifiutato l'eredità, la società avrebbe subito una perdita. L'autorità fiscale contesta per contro l'esistenza della perdita in questione. Essa sottolinea che già nel 2004 la suddivisione dei ricavi dello studio legale \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ era avvenuta "sulla base delle rispettive fatturazioni". Di conseguenza, lo "scorporo" dello studio, avvenuto alla fine del 2005, avrebbe semplicemente comportato da parte dei soci l'assunzione del rispettivo "conto privato debitore", che "non rappresentava nient'altro che un prelevamento anticipato di tutte quelle prestazioni che i due legali avrebbero poi fatturato in futuro in seguito alla prospettata continuità in proprio". La circostanza che la sopravvenuta morte dell'avv. \_\_\_\_\_ gli abbia consentito solo parzialmente di procedervi, secondo l'Ufficio di tassazione, non potrebbe ripercuotersi sui conti del ricorrente.

### **E. 2.2**

Non è in discussione il fatto che il ricorrente e l'avv. \_\_\_\_\_ esercitassero l'attività professionale nella forma di una società semplice. Le possibili forme di associazione fra avvocati sono infatti molteplici ed eterogenee (cfr. Crespi, Forma giuridica di uno studio legale e responsabilità civile, Lugano 2003, p. 28). Si va da forme di collaborazione che hanno effetti solo interni (i legali praticano allo stesso indirizzo, ma hanno ciascuno la propria attività autonoma, limitandosi a condividere spazi, installazioni e personale) ad altre che si manifestano anche all'esterno (cfr. Fellmann/Müller, in: Hausheer/Walter [a cura di], Berner Kommentar, vol. VI/2/8, Berna 2006, n. 225-227 ad art. 530 CO, p. 166; Bohnet/Martenet, Droit de la profession d'avocat, Berna 2009, n. 2281, p. 932 s.). In questa seconda ipotesi, sono possibili due ulteriori varianti: la comunione di cancelleria (Bürogemeinschaft) e la comunione di avvocati (Anwaltsgemeinschaft). In entrambi i casi, i professionisti si presentano al pubblico sotto un'unica ragione sociale (carta intestata con i nomi di tutti gli avvocati) e di solito impiegano un unico formulario per il conferimento

della procura. Tuttavia, la comunione di cancelleria si presenta come una sorta di comunione dei costi, nel senso che i soci si ripartiscono le spese di cancelleria secondo una determinata chiave di ripartizione. Ogni avvocato lavora per conto proprio e i ricavi non vengono divisi; di solito, ognuno dispone dei suoi conti bancari e del suo numero IVA (cfr. Fellmann/Müller , op. cit., n. 228 ad art. 530 CO, p. 166; Bohnet/Martenet , op. cit., n. 2283, p. 934). Nel caso della comunione di avvocati, non vengono divisi solo i costi ma anche i ricavi, in base a determinate chiavi di ripartizione (cifra d'affari, anzianità, prestazioni di acquisizione della clientela ecc.). I professionisti dispongono in tale eventualità di conti bancari in comune e la comunione ha anche un numero IVA unico ( Fellmann/Müller , op. cit., n. 229 ad art. 530 CO, pp. 166/167; Bohnet/Martenet , op. cit., n. 2284 ss., p. 934 ss.). Mentre l'associazione esclusivamente interna si qualifica in ogni caso come società semplice (cfr. Fellmann , *Anwaltsrecht*, Berna 2010, n. 1563, p. 512), le comunioni di cancelleria e, a maggior ragione, le comunioni di avvocati, se la struttura è particolarmente integrata e l'organizzazione razionalizzata, possono anche essere considerate società in nome collettivo, con importanti conseguenze sulla responsabilità dei soci (cfr. Fellmann , op. cit., n. 1565/1566, pp. 512/513; Bohnet/Martenet , op. cit., n. 2286, p. 935).

### **E. 2.3**

Le parti sono sostanzialmente concordi sul fatto che entrambi i soci avessero un capitale negativo, che dipendeva dalla circostanza che essi prelevavano dai conti dello studio, alimentati dagli anticipi dei clienti. Le prestazioni non erano tuttavia ancora fatturate ed erano solo parzialmente prese in considerazione nel bilancio, con la voce "lavori in corso". In altre parole, prelevavano quanto veniva pagato dai clienti, prima ancora che fosse registrato nel conto economico come ricavo e che fosse quindi dichiarato come reddito. Il capitale negativo è calcolato facendo la differenza fra gli attivi e i debiti commerciali di ogni socio. Il capitale negativo è evidentemente condizionato dal sistema di contabilizzazione sul fatturato: siccome gli anticipi pagati dai clienti non sono considerati fra i ricavi bensì figurano fra i passivi e sono solo parzialmente compensati con la contabilizzazione dei lavori in corso, ne consegue che gli attivi sono nettamente inferiori rispetto ai debiti. Come osservato dall'Ufficio di tassazione, già dal 2004 tuttavia i conti dei due soci erano stati separati. Di conseguenza, l'utile era accertato separatamente per ciascuno di essi, così come il capitale imponibile. Praticamente, dal 2004 la società è divenuta una semplice "comunione di costi" ("Unkostengemeinschaft") o tutt'al più una "comunione di cancelleria".

### **E. 3.1**

Per potersi pronunciare sugli aspetti fiscali legati allo scioglimento dell'accantonamento, intrapreso dai ricorrenti nei periodi fiscali 2004 e 2005, deve dapprima essere chiarita la giustificazione dell'accantonamento stesso.

### **E. 3.2**

Nella contabilità presentata con le dichiarazioni d'imposta dei periodi fiscali 2004 e 2005, l'accantonamento era stato giustificato come "incasso/vertenza \_\_\_\_\_". In tal modo, era stato presentato come se si trattasse di un accantonamento per i rischi legati ad una causa legale in corso, come tale senz'altro ammesso (cfr. p. es. Locher , *Kommentar cit.*, art. 29, n. 13, p. 743). Solo nel corso della procedura di tassazione relativa al periodo fiscale 2006, quando l'accantonamento è stato sciolto, il rappresentante degli insorgenti ha spiegato di aver effettuato una "operazione contabile di scioglimento dell'accantonamento

avv. \_\_\_\_\_, con contropartita il debito verso lo studio”, precisando altresì di ritenere che “questo scioglimento non determinasse reddito assoggettabile, poiché l’avv.

\_\_\_\_\_ non era in grado di rimborsare il suo debito: situazione successivamente confermata dalla rinuncia all’eredità (v. all. estratto FU 21.12.2007)” (cfr. lettera del 7 marzo 2012 all’Ufficio di tassazione). Richiesto da questa Camera di precisare a che titolo siano stati fatti gli accantonamenti in questione e secondo quali modalità (cfr. lettera dell’8 luglio 2014 ai ricorrenti), il contribuente ha risposto che si trattava di accantonamenti “a copertura della prospettabile perdita sul credito verso l’avv. \_\_\_\_\_” e che “l’importo totale venne determinato sulla base del capitale negativo = debito avv. \_\_\_\_\_ ammontava al 31.12.2005 in CHF 597’642.00” (risposta del 31 luglio 2014). Se l’accantonamento è stato sciolto “con contropartita il debito verso lo studio”, è dunque da escludere che rientri fra gli accantonamenti in senso stretto, cioè fra gli “impegni sussistenti nel corso dell’esercizio e il cui ammontare è ancora indeterminato” (art. 28 cpv. 1 lett. a LT e art. 29 cpv. 1 lett. a LIFD). Piuttosto, si tratterebbe allora di una correzione di valore (Wertberichtigung), nel senso di un rischio di perdita su debitori (art. 28 cpv. 1 lett. b LT e art. 29 cpv. 1 lett. b LIFD).

### **E. 3.3**

Per giustificare una correzione di valore (o accantonamento in senso lato), il contribuente dovrebbe aver avuto un credito nei confronti dell’avv. \_\_\_\_\_. Effettivamente, alla fine dell’esercizio 2004, nel bilancio dello Studio \_\_\_\_\_ sono registrati conti privati dei soci, che ammontano, rispettivamente, a fr. 3’717’229.71 quello dell’avv. RI 1 ed a fr. 732’346.98 quello dell’avv. \_\_\_\_\_. Come già ricordato, infatti, i soci dello studio legale avevano entrambi un capitale negativo, che dipendeva dalla circostanza che essi prelevavano dai conti dello studio, alimentati dagli anticipi dei clienti. Poiché gli anticipi pagati dai clienti vengono iscritti a bilancio come capitale di terzi, gli stessi figuravano nel conto passivo. Le prestazioni professionali dei soci non erano ancora fatturate ed erano solo parzialmente prese in considerazione nel bilancio, con la voce “lavori in corso”. Secondo il ricorrente, “gli accantonamenti definiti come ‘accantonamenti/vertenza avv. \_\_\_\_\_ ... sono stati effettuati a causa del ‘rischio’ (poi diventato realtà) che l’avv. \_\_\_\_\_ – successivamente i suoi eredi – non fossero in grado di rimborsare il capitale negativo sorto negli anni, sicuramente qualificabile come debito verso lo Studio” (cfr. lettera dei ricorrenti alla CDT del 31 luglio 2014, punto 1.3). Si tratta di verificare pertanto l’esistenza, alla fine del 2005, di un debito di fr. 597’642.– dell’avv. \_\_\_\_\_ nei confronti dell’avv. RI 1.

### **E. 4.1**

Le posizioni delle parti divergono, in particolare, in merito all’applicabilità delle disposizioni legali concernenti l’uscita di un socio da una società di persone. Secondo i ricorrenti l’avv. \_\_\_\_\_ sarebbe “uscito” dalla società semplice alla fine del 2005. In quel momento si sarebbe concretizzato il “rischio” che egli non fosse in grado di “rimborsare il capitale negativo sorto negli anni, sicuramente qualificabile come debito verso lo studio”.

### **E. 4.2**

In sé, l’uscita dell’avv. \_\_\_\_\_ dalla società, che si è verificata alla fine del 2005, dovrebbe aver comportato lo scioglimento della società. Infatti, se i soci erano due, è inevitabile che l’uscita di uno dei due equivalga alla fine della società (l’art. 530 cpv. 1 CO richiede la partecipazione di “due o più persone”). Non avendo la società di persone

personalità giuridica, il fatto che un socio esca da una società di due persone comporta necessariamente, infatti, la cessazione e lo scioglimento della stessa ( Fellmann/Müller , Die einfache Gesellschaft, Art. 530-544 OR, in Berner Kommentar, vol. VI/2/8, n. 374 ad art. 530 CO). Lo stesso insorgente ha ribadito, nella lettera del 31 luglio 2014 alla Camera di diritto tributario, che “dal 1.1.2006 lo Studio \_\_\_\_\_ appartiene al 100% al sottoscritto, così come regolarmente indicato nelle [sue] dichiarazioni fiscali”. La conseguenza dello scioglimento della società è la sua liquidazione, con la quale il socio, che ha conferito la proprietà di una cosa, non riprende la cosa stessa, ma ha diritto al prezzo per quale fu ricevuta (art. 548 cpv. 1 e 2 CO). In seguito alla liquidazione, l’art. 549 CO prevede che, se, dedotti i debiti sociali, rimborsate ai singoli soci le anticipazioni e le spese, e restituite le quote conferite, resta un avanzo, questo debba ripartirsi fra i soci come guadagno (cpv. 1). Se, pagati i debiti e rimborsate le anticipazioni e le spese, il patrimonio sociale non è sufficiente a restituire le quote conferite, i soci dovranno sopportare la deficienza come perdita (cpv. 2).

#### **E. 4.3**

Nonostante lo scioglimento della società, l’attività può essere continuata dal socio restante, senza che si debba procedere ad una liquidazione. Il trasferimento dell’azienda al “socio” rimasto avviene seguendo gli stessi principi che si applicherebbero se con l’uscita del socio rimanessero non uno ma più soci. Se le parti non hanno previsto alcuna disciplina particolare per questa ipotesi, si applica per analogia l’art. 579 CO. Secondo questa disposizione, quando in una società in nome collettivo vi siano soltanto due soci, quegli tra essi che non ha dato alcun motivo allo scioglimento può, nelle medesime circostanze, continuare l’impresa per conto proprio, rimborsando all’altro quanto gli spetta nel patrimonio sociale ( Handschin/Vonzun , Die einfache Gesellschaft, Art. 530-551 OR, Zürcher Kommentar, vol V/4a, Zurigo 2009, n. 223 ad art. 547 CO, p. 666). Nel caso di una società semplice è per contro esclusa l’applicazione delle disposizioni che concernono l’istituto del trasferimento di patrimonio, previsto dall’art. 69 ss. della Legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (LFus; RS 221.301) (cfr. p. es. Meier-Hayoz/Forstmoser , Droit suisse des sociétés, avec mise à jour 2015, Berna 2015, § 12, n. 90, p. 411).

#### **E. 4.4**

Tornando alla fattispecie in esame, nel corso del 2005 il socio avv. \_\_\_\_\_ è uscito dalla società semplice Studio \_\_\_\_\_. Poiché l’attività dello studio legale è proseguita con l’altro socio, cioè il ricorrente, si deve ritenere che sia stato applicato per analogia l’art. 579 CO, che, come ricordato, disciplina le conseguenze dell’uscita di un socio da una società in nome collettivo – ma la disposizione è applicabile anche se si tratta di una società semplice – composta da due soci. Del resto, lo stesso contribuente esclude che sia intervenuta la liquidazione della società.

#### **E. 5.1**

Si tratta a questo punto di stabilire quali siano le conseguenze economiche dell’uscita del socio avv. \_\_\_\_\_ dallo Studio legale \_\_\_\_\_, per verificare l’esistenza di un debito del socio uscito nei confronti del ricorrente.

#### **E. 5.2**

La somma dovuta al socio uscente è determinata mediante convenzione (art. 580 cpv. 1 CO). Se il contratto di società non contiene su ciò alcuna disposizione e le parti non

possono venire a un accordo, il giudice determina siffatta somma, tenendo conto della situazione patrimoniale della società al momento dell'uscita e della colpa che il socio uscente potesse aver commesso (art. 580 cpv. 2 CO). La determinazione dell'indennità di uscita avviene in due fasi. Il giudice stabilisce dapprima lo stato del patrimonio sociale al momento dell'uscita del socio, poi definisce la pretesa individuale del socio su tale patrimonio (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale 4A\_173/2012 del 28 febbraio 2012 consid. 4.2.1; v. anche la sentenza 4A\_31/2009 del 30 novembre 2009 consid. 5.1, in cui l'art. 580 cpv. 2 CO è stato applicato proprio ad una società semplice composta da due professionisti). Per definire la situazione patrimoniale, si allestisce un bilancio speciale di indennizzo, che tiene conto del valore di esercizio della società. I bilanci annuali d'esercizio non possono essere usati tali quali, poiché non riflettono necessariamente il valore reale della società. In particolare, non fanno apparire le riserve occulte, alla cui costituzione il socio uscente ha contribuito, e che devono essere prese in considerazione nel calcolo della sua quota. Si deve anche considerare il valore che gli elementi dell'attivo rappresentano insieme per un'impresa che continua, in particolare la sua organizzazione, la sua clientela, la sua reputazione, in breve il suo goodwill, come pure l'utile netto che si può aspettarsi dalle pratiche in corso. Circa il metodo di valutazione della società, l'art. 580 cpv. 2 CO non ne impone uno particolare. La stima può basarsi sul valore reale o sul valore di reddito, ma anche su una combinazione dei due (sentenza n. 4A\_173/2012 del 28 febbraio 2012 cit., consid. 4.2.2).

### **E. 5.3**

Per quanto concerne gli aspetti fiscali, fanno parte dei proventi da attività indipendente anche tutti gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di elementi della sostanza commerciale art. 18 cpv. 2 prima frase LIFD; art. 17 cpv. 2 prima frase LT). In seguito alla liquidazione di una ditta individuale o di una società di persone, sono imponibili le riserve occulte relative agli attivi e ai passivi dell'impresa liquidata (cfr. p. es. Locher, Kommentar zum DBG, vol. I, Therwil/Basilea 2001, n. 90 ad art. 18 LIFD, p. 381). Il socio che esce da una società di persone aliena attivi e passivi della società, nella misura della sua quota sociale. Conseguisce pertanto un utile di liquidazione, che corrisponde alla differenza fra l'indennità di uscita che gli spetta ed il valore contabile-fiscale della sua quota di capitale (cfr. Simonek, in: Simonek/Eitel/Müller [a cura di], Unternehmensrecht II – Nachfolge und Umstrukturierung, 2 a ediz., Zurigo 2013, p. 211 s.). L'art. 19 cpv. 1 lett. a LIFD e l'art. 18 cpv. 1 lett. a LT dispongono tuttavia che non siano imponibili le riserve occulte di un'impresa di persone (impresa individuale, società di persone) nell'ambito di ristrutturazioni, in particolare in caso di fusione, di scissione o di trasformazione, nella misura in cui l'impresa rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera e gli elementi fino ad allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi, in caso di trasferimento di beni a un'altra impresa di persone. Anche l'entrata e l'uscita di soci può comportare un cambiamento in un'impresa di persone (Müller/Schreiber, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt [a cura di], Umstrukturierungen, Basilea 2016, § 2, n. 66, p. 133). In particolare, beni patrimoniali possono essere trasferiti ad un'altra impresa di persone anche in caso di uscita di un socio da un'impresa di persone, p. es. se uno dei due soci di una società in nome collettivo esce e l'impresa continua la sua attività nella forma della ditta individuale. Essenzialmente, ogni socio ha diritto al rimborso del suo conto capitale e della sua quota delle riserve occulte (Müller/Schreiber, op. cit., § 2, n. 160-161, p. 160).

#### **E. 5.4**

Venendo al caso in discussione, il codice delle obbligazioni prevede che la somma dovuta al socio uscente sia determinata mediante convenzione (art. 580 cpv. 1 CO). L'ammontare dell'indennità spettante al socio uscente deve pertanto essere fissato di comune accordo. La legge lascia ampia autonomia ai soci in merito alla disciplina dell'uscita di un socio; in particolare, essi possono prevedere, già nel contratto di società, come stabilire l'indennità di uscita oppure possono adottare una convenzione a tale riguardo solo al momento dell'uscita del socio. In sé potrebbero anche pattuire la rinuncia ad ogni indennizzo. Non è tuttavia ammissibile, a prescindere dalla disciplina prevista dal contratto societario, una delibera a cui non abbia partecipato il socio uscente (Christ, Personengesellschaftsrecht [Art. 530-619 OR], Berna 2015, n. 2 ad art. 580 CO, p. 333 s.). Nel caso in esame, i soci non hanno sottoscritto alcuna convenzione in merito all'indennizzo – o piuttosto, seguendo la tesi dei ricorrenti, al debito – del socio uscente. Quando la Camera di diritto tributario si è rivolta agli insorgenti, chiedendo loro se non fosse stato sottoscritto un bilancio intermedio, dal quale fosse possibile stabilire se ed in quale misura il socio uscente fosse stato obbligato ad assumersi una quota di un'eventuale perdita, essi hanno risposto, sostenendo che a loro parere non era necessario un "bilancio intermedio" e argomentando che l'evoluzione dei bilanci al 31.12.2004, 2005 e 2006 fosse sufficiente. I bilanci in questione – sottoscritti peraltro dal solo insorgente e non anche dal socio uscente – non possono tuttavia prendere il posto della convenzione fra i soci e, in ogni caso, non dimostrano che il socio uscente sia stato coinvolto nella commisurazione del debito che sarebbe stato posto a suo carico, al momento della cessazione della società.

#### **E. 5.5**

I criteri di determinazione dell'indennità di uscita, previsti dal codice delle obbligazioni, non sono d'altronde stati considerati, nell'allestimento dei bilanci in discussione. Come precedentemente ricordato, infatti, l'art. 580 cpv. 2 CO richiede che si rediga un bilancio speciale, che tenga conto del valore reale della società, dal quale risultino cioè anche le riserve occulte ed il goodwill. Nel "conteggio di chiusura dei rapporti professionali", chi lo ha allestito si è invece limitato a ripartire fra i soci l'utile d'esercizio e ad estrapolare alcune voci dal bilancio annuale, per giustificare la determinazione della perdita di fr. 603'888.55, riferita al socio uscente \_\_\_\_\_. Il conteggio in questione è peraltro stato allestito il 19 luglio 2007, cioè in un momento successivo rispetto alla data dell'uscita del socio \_\_\_\_\_ dallo Studio legale. Se infatti lo scioglimento della società semplice è intervenuto nel corso del 2005, a quell'anno dovrebbe risalire anche la convenzione tra i soci, che definisce diritti ed obblighi reciproci. Il conteggio prodotto dai ricorrenti è stato redatto invece quando l'avv. \_\_\_\_\_ era addirittura ormai deceduto (il \_\_\_\_\_ 2007). In questo contesto, non è certo sufficiente a comprovare l'esistenza e la conseguente irrecuperabilità del credito il successivo avvio della procedura di eredità giacente. Il fatto che gli eredi dell'avv. \_\_\_\_\_ abbiano rinunciato all'eredità dimostra genericamente l'esistenza di debiti del defunto ma non comprova certamente l'esistenza del debito qui in discussione. L'insorgente non sostiene neppure, del resto, di aver notificato il suo credito nell'ambito di tale procedura.

#### **E. 5.6**

In queste circostanze, non vi sono i presupposti per ritenere che, alla fine del 2005, l'avv. \_\_\_\_\_ avesse un debito di circa 600'000 franchi nei confronti dell'avv. RI 1.

### **E. 6.1**

Il fatto che nei periodi precedenti l'Ufficio di tassazione abbia ammesso l'accantonamento litigioso non impedisce di riprendere lo scioglimento dell'accantonamento stesso nel periodo fiscale in discussione.

### **E. 6.2**

Gli articoli 29 cpv. 2 e 63 cpv. 2 LIFD (nel diritto cantonale gli articoli 28 cpv. 2 e 72 cpv. 2 LT) prevedono che gli accantonamenti ammessi negli anni precedenti siano aggiunti al reddito aziendale imponibile nella misura in cui non sono più giustificati. Da parte loro, dottrina (p. es. Reich/Züger, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 46 ad art. 29 LIFD) e giurisprudenza (p. es. ASA 79 p. 704 = RDAF 2011 II 70, consid. 3.2) sottolineano la natura provvisoria degli accantonamenti, che implica il fatto che possano essere riesaminati in ogni periodo fiscale. Non vi è pertanto un diritto acquisito al mantenimento degli accantonamenti e non viola il principio della buona fede l'autorità fiscale che contesta la validità di un accantonamento, ammesso in un periodo precedente.

### **E. 6.3**

A tale riguardo, va ricordato che nelle dichiarazioni fiscali dei periodi 2004 e 2005, in cui l'accantonamento è stato dedotto dai ricavi, lo stesso era stato indicato con la semplice menzione "incasso/vertenza \_\_\_\_\_", cioè come se si riferisse ad una causa in corso. Solo nel periodo fiscale 2006, quando l'accantonamento è stato sciolto, ed in seguito alle richieste di spiegazioni dell'autorità fiscale, sono stati illustrati la giustificazione dell'accantonamento ed il suo legame con il preteso debito dell'avv. \_\_\_\_\_ nei confronti del socio. Alla luce della situazione descritta, è condivisibile la decisione dell'Ufficio di tassazione, che ha ripreso lo scioglimento dell'accantonamento in questione nel periodo fiscale 2006.

### **E. 7**

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 4'000.– b. nelle spese di cancelleria di \_\_\_\_\_ complessivi fr. 100.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 4'100.– sono a carico dei ricorrenti. 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 Il presidente: \_\_\_\_\_ La segretaria: \_\_\_\_\_

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