

TI_GERICHTE 80.2016.88 vom 17. März 2016

TI Tribunale d'appello, 2016-03-17, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.88

FR: TI_GERICHTE 80.2016.88 du 17 mars 2016

IT: TI_GERICHTE 80.2016.88 del 17 marzo 2016

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: accantonamenti, solo se imposti dal diritto commerciale, ristrutturazione, solo in seguito a delibera vincolante dell'organo direttivo

Erwägungen

E. 1

LT e art. 63 cpv. 1 LIFD). Per la sola imposta federale diretta, sono poi ammessi accantonamenti per futuri mandati di ricerca e di sviluppo conferiti a terzi, fino al 10 per cento dell'utile imponibile, ma complessivamente non oltre 1 milione di franchi (art. 63 lett. d LIFD). Gli accantonamenti ammessi negli anni precedenti sono aggiunti all'utile imponibile nella misura in cui non sono più giustificati (art. 72 cpv. 2 LT e art. 63 cpv. 2 LIFD).

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

Perché sia ammesso dal diritto tributario, l'accantonamento deve dunque essere giustificato dall'uso commerciale e fondarsi su fatti la cui origine si svolge durante il periodo fiscale. Il diritto tributario non ammette tuttavia la costituzione di riserve occulte mediante la creazione di accantonamenti, sebbene questi ultimi siano tollerati dal diritto commerciale e nelle usanze del commercio. In particolare, accantonamenti costituiti in vista di una utilizzazione futura, in particolar modo per far fronte a spese che l'impresa dovrà sostenere a causa della sua futura attività costituiscono delle riserve; come tali, fanno parte del reddito imponibile e non potrebbero essere dedotti da quest'ultimo prima che la società debba sopportare i costi in questione, conformemente al principio di periodicità che vige nel diritto tributario. I soli accantonamenti giustificati dall'uso commerciale, come tali deducibili dall'utile imponibile, sono quelli iscritti a bilancio per coprire un rischio di perdita imminente, che devono essere registrati per evitare che il bilancio appaia troppo favorevole. Gli accantonamenti per gli impegni ("Verpflichtungen") sussistenti nel corso dell'esercizio (secondo gli articoli 63 cpv. 1 lett. a LIFD e 72 cpv. 1 lett. a LT) devono basarsi su un contratto o su una legge. Vi rientrano anche gli impegni condizionali, purché la realizzazione della condizione sia molto verosimile. La questione se un accantonamento sia giustificato dall'uso commerciale deve essere esaminata sulla base di tutti gli elementi disponibili e alla luce della situazione esistente al momento dell'allestimento del bilancio (cfr. la sentenza del Tribunale federale 2C_581/2010 del 28.3.2011 consid. 3.1 con riferimenti).

E. 1.3

Per effetto del combinato disposto degli articoli 58 e 79 LIFD (e, per il diritto cantonale, degli articoli 67 e 100 LT), le imprese sono infatti tenute a sottoporre all'imposta in un determinato periodo fiscale gli utili conseguiti nell'esercizio corrispondente. Non è compatibile con tale principio in particolar modo la costituzione (ammessa dal diritto commerciale) di riserve occulte in misura eccessiva, mediante accantonamenti e ammortamenti troppo elevati, cosa che potrebbe condurre a differimenti temporali nella dichiarazione degli utili (proroga dell'imposizione) e ad abbondanti vantaggi in termini di interessi e di liquidità. Le rettifiche fondate su tale principio hanno lo scopo di assoggettare all'imposta la società in base all'utile effettivamente conseguito e mirano quindi a conseguire una parità di trattamento di tutti i contribuenti (Brülisauer/Mühlemann , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 151 ad art. 58 LIFD, p. 1224).

E. 2.1

Nel caso in esame, nel corso del 2009 la RI 1 è stata assorbita dalla società madre _____ AG. Contestualmente, vi è stata un'importante riduzione del personale della società figlia. Come documentato dalla copia di due verbali di altrettante riunioni del consiglio di amministrazione della _____ AG, la ristrutturazione era già stata pianificata nel corso dell'anno precedente. Tuttavia, secondo l'autorità di tassazione, la riduzione del personale non era ancora stata deliberata in modo definitivo e, soprattutto, non era stata ancora comunicata a terzi, in particolare ai dipendenti interessati. Di conseguenza, a suo avviso, l'accantonamento di fr. 610'000.–, costituito nei conti della RI 1 dell'esercizio 2008, non era commercialmente giustificato.

E. 2.2

Come già anticipato, per essere riconosciuto fiscalmente, l'accantonamento deve essere giustificato dall'uso commerciale e fondarsi su fatti la cui origine si svolge durante il periodo fiscale. Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, pertanto, non ogni accantonamento ammesso dal diritto commerciale è riconosciuto anche fiscalmente. Solo quando il diritto commerciale impone di costituire un accantonamento, lo stesso deve essere ammesso anche nel calcolo dell'utile imponibile (cfr. p. es. Reich/Züger/Betschart , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 9 ad art. 29 LIFD, p. 715, con riferimenti). L'art. 669 cpv. 1 CO, nella versione in vigore fino alla fine del 2012 e dunque applicabile nella fattispecie, impone di costituire accantonamenti nella misura in cui siano necessari conformemente ai principi generalmente ammessi nel commercio; vanno costituiti, in particolare, per coprire impegni incerti e perdite probabili da affari in corso. Il nuovo diritto contabile, in vigore dal 1.1.2013, stabilisce che, se in considerazione di eventi passati v'è da attendersi che in esercizi futuri si verifichi un deflusso di mezzi, siano costituiti a carico del conto economico gli accantonamenti prevedibilmente necessari (art. 960 e cpv. 2 CO); prevede poi espressamente che possano essere costituiti accantonamenti per ristrutturazioni (art. 960 e cpv. 3 cifra 3 CO). In relazione a quest'ultimo aspetto, il legislatore ha codificato la prassi già in vigore sotto il vecchio diritto (Böckli , Neue OR-Rechnungslegung, Zurigo 2014, n. 1044, p. 235). La costituzione di accantonamenti per ristrutturazioni lascia naturalmente spazio a margini di apprezzamento circa il momento in cui costituirli e ancor più in merito alla loro misura. L'esperienza insegna infatti che talvolta vi è l'intenzione di creare accantonamenti importanti allo scopo di creare delle riserve, per

mezzo delle quali avere dei vantaggi nei periodi successivi. La loro costituzione dovrebbe pertanto sottostare a due condizioni: dovrebbe essere stata adottata una delibera vincolante dell'organo direttivo (quello normalmente competente per decisioni di questa natura) e la spesa attesa dovrebbe essere stimata realisticamente. Accantonamenti che vadano oltre questi limiti sono possibili, ma si devono considerare riserve occulte (Treuhand-Kammer , Buchführung und Rechnungslegung, Zurigo 2014, p. 218; inoltre: Lipp , in: Roberto/Trüb [a cura di], CHK – Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Ergänzungsband: Revidiertes Rechnungslegungsrecht 2013, Zurigo 2013, n. 36 ad art. 960 e CO, p. 212; Böckli , op. cit., n. 1044, p. 235; Neuhaus/Haag , in: Honsell/Vogt/Watter, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5 a ediz., Basilea 2016, n. 23 ad art. 960e CO, p. 2610).

E. 2.3

I principi contabili internazionali IAS/IFRS subordinano il sorgere di un'obbligazione implicita di ristrutturazione alle condizioni che l'impresa abbia un dettagliato programma formale e che abbia fatto sorgere nei terzi interessati la valida aspettativa che l'impresa realizzerà la ristrutturazione (IAS n. 37.72). In particolare, la decisione di avviare una ristrutturazione presa dalla direzione aziendale o dal consiglio di amministrazione prima della data di riferimento del bilancio non dà luogo a un'obbligazione implicita, a meno che l'impresa, prima di quella data, abbia iniziato ad attuare il programma di ristrutturazione o abbia comunicato i principali aspetti del programma di ristrutturazione ai terzi interessati in una maniera sufficientemente specifica da far nascere in loro la valida aspettativa che l'impresa procederà alla ristrutturazione (IAS n. 37.75). Nella misura in cui richiedono che il programma di ristrutturazione deliberato sia comunicato ai terzi, in particolar modo ai dipendenti interessati, i principi IAS citati stabiliscono un requisito che non è previsto dal diritto commerciale svizzero, per il quale è necessario solo che vi sia un evento passato (in casu , la delibera dell'organo direttivo) e che quest'ultimo implichi in esercizi futuri un deflusso di mezzi (Stenz , in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [a cura di], Rechnungslegung nach Obligationenrecht – veb.ch Praxiskommentar, Zurigo 2014, n. 46 ad art. 960 e CO, p. 527; nello stesso senso Böckli , op. cit., n. 1044, p. 235). È controverso se e in quale misura i principi contabili IAS/IFRS siano applicabili in Svizzera. Il Tribunale federale ha già riconosciuto che singole norme possono trovare applicazione, quando permettono di risolvere una questione che non trova risposta nel diritto svizzero, sebbene su determinati punti la nostra legislazione possa discostarsi dagli standard internazionali (DTF 136 II 88 consid. 4.5). Ha anche rilevato che, essendo il diritto contabile svizzero sommario, non si può rimproverare alle autorità fiscali di ispirarsi alle norme IAS/IFRS nella determinazione dell'imposta sull'utile, in quanto si tratta di norme che esprimono i principi ammessi in generale nel commercio, purché tuttavia la soluzione concreta che ne deriva non sia in contrasto con l'ordinamento giuridico svizzero (DTF 136 II 88 consid. 3.4; v. anche la sentenza 2C_775/2014 e 2C_776/2014 del 31.8.2015, in RDAF 2015 II p. 483 consid. 9).

E. 2.4

Tornando al caso in esame, come visto, l'autorità di tassazione si è a più riprese rivolta alla ricorrente, allo scopo di accertare il momento in cui la ristrutturazione in seno alla RI 1 è stata deliberata. I soli documenti prodotti sono due verbali di altrettante riunioni del consiglio di amministrazione della _____ AG. Nel primo (21/22 ottobre 2008), si discute del "Projekt Trafo II CH". In particolare, vi si menziona la fase B, con le seguenti considerazioni: Nach einer kurzen Diskussion beschliesst der VR, im Zusammenhang mit dem geplanten Personallabbau bis Ende 2009 ein ordentliches Konsultationsverfahren

(gemäß Art. 335f des Schweizerischen Obligationenrechts) durchzuführen, obwohl der VR den geplanten Personalabbau nicht als „Massenentlassung“ gemäß Art. 335d des Schweizerischen Obligationenrechts qualifiziert. Der VR bewilligt die Phase B, beginnend mit dem Abbau von 26 Stellen per Ende Oktober 2008. Nel secondo (26/27 novembre 2008), viene nuovamente trattato il progetto “Trafo II CH” e si può leggere quanto segue: GW [_____] führt durch den Status des Projekts TRAF0 II CH und betont, dass die Reaktionen von Seiten Personalkommission und SYNA bis dato neutral waren. Das Konsultationsverfahren wurde gestartet. Auf Anfrage von RB [_____] informiert GW, dass im Tessin bei _____ ein Abbau von rund 25 Personen geplant sei. RB ermahnt GW zu besonderer Vorsicht und Taktgefühl bei einem Personalabbau im Tessin. Das Tessin sei gewerkschaftlich sehr gut organisiert (zum Vergleich verweist RB auf die Streiks im Tessin bei der SBB AG). GW informiert kurz über die Feststellungsklage der UNIA. GW erwartet, dass die UNIA die Feststellungsklage zurückziehen wird. Ora, in queste circostanze, non si può effettivamente ritenere che la ricorrente abbia portato la prova dell’esistenza di una delibera vincolante (“verbindlicher Beschluss”) del consiglio di amministrazione. È vero che, nella riunione del 21/22 ottobre 2008, il CdA della _____ AG approva la fase B del progetto “Trafo II CH”. Tuttavia, dal verbale non emerge alcuna indicazione in merito alla portata della ristrutturazione progettata e, in particolar modo, non risulta quali conseguenze abbia sul personale della RI 1, che era ancora una società autonoma (la fusione sarebbe avvenuta solo nel corso del 2009). A questo proposito, si sottolinea anche la circostanza che non viene mai menzionata una delibera del consiglio di amministrazione della società figlia, che nel 2008 era ancora operativo. Ancora nella riunione del 26/27 novembre 2008, si parla di un licenziamento di 25 dipendenti di RI 1 nel Canton Ticino, che sarebbe pianificato (“geplant”). Tuttavia, come sottolinea l’UTPG nelle sue osservazioni al ricorso, non è provato che la RI 1 avesse già deliberato in modo vincolante il licenziamento del proprio personale. Tanto più che il presidente del consiglio di amministrazione della società madre ammonisce _____, l’unico fra i presenti che fosse nell’amministrazione della RI 1, ad usare particolare prudenza e tatto nel procedere ai licenziamenti pianificati, per evitare problemi con i sindacati ticinesi, molto ben organizzati. Non vi è pertanto la prova di una delibera vincolante dell’amministrazione della RI 1, adottata prima del 31.12.2008, in merito al licenziamento del personale che sarebbe poi avvenuto nel corso dell’anno successivo.

E. 2.5

Stando così le cose, può essere lasciata aperta la questione dell’applicabilità dei principi contabili internazionali IAS/IFRS. Infatti, come precedentemente rilevato, è lo stesso diritto commerciale svizzero a prevedere la necessità di un accantonamento per ristrutturazione a condizione che sia stata adottata una delibera vincolante dell’organo direttivo dell’impresa. Siccome, nella fattispecie, non è stata provata l’adozione della delibera vincolante, non è necessario stabilire se l’ulteriore requisito, previsto dalle norme internazionali, secondo cui si richiederebbe anche la comunicazione ai dipendenti interessati, debba aggiungersi a quello già previsto dal diritto svizzero.

E. 3

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico della ricorrente, soccombente. 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. 3’000.– b. nelle spese di cancelleria di _____

complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 3'100.– sono a carico della ricorrente. 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 segretari a :

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