

TI_GERICHTE 80.2018.251 vom 18. Oktober 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-10-18, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.251

FR: TI_GERICHTE 80.2018.251 du 18 octobre 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.251 del 18 ottobre 2018

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: accantonamento per oscillazione cambi, abolizione del tasso minimo euro franco, evento successivo alla chiusura del bilancio 2014

Erwägungen

E. 6.1

Laddove la ricorrente lamenta l'incongruenza fra la motivazione della decisione impugnata e la prassi dell'AFC, ci si potrebbe domandare se essa non sostenga di aver riposto fiducia nelle raccomandazioni pubblicate sul sito ufficiale della Confederazione Svizzera, da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, secondo cui l'autorità fiscale dovrebbe accettare, secondo la prassi, un delcredere forfetario del 5%, per i debitori svizzeri, e un delcredere forfetario del 10%, per i debitori esteri.

E. 6.2

In queste circostanze, si può ritenere che la contribuente eccepisca la violazione del principio della buona fede. Questi discende direttamente dall'art. 9 Cost. e vale per l'insieme dell'attività statale, proteggendo il cittadino nella fiducia legittima che ripone nelle assicurazioni ricevute da parte delle autorità statali, allorquando egli ha definito il proprio comportamento secondo il tenore di decisioni, di dichiarazioni oppure di un comportamento determinato adottato dall'amministrazione. Affinché il cittadino possa invocare la protezione della buona fede, è necessario che l'autorità che ha dato delle assicurazioni fosse competente per poterlo fare, oppure che il cittadino abbia potuto considerarla come tale (sentenza TF 2C_74/2014 del 26.5.2014, consid. 3.4; CDT 80.2016.226 dell'11 ottobre 2017, consid. 3.1).

E. 6.3

Secondo la giurisprudenza, un'indicazione oppure una decisione errata da parte dell'amministrazione può obbligare quest'ultima ad accordare ad un amministrato un vantaggio che è di per sé contrario alla regolamentazione in vigore a condizione che (a) le informazioni siano state date senza porre riserve, (b) che l'autorità sia intervenuta in una situazione concreta nei confronti di persone determinate, (c) che l'autorità in questione abbia agito oppure ritenga d'aver agito nei limiti delle sue competenze e (d) che l'amministrato non abbia potuto rendersi conto immediatamente dell'inesattezza dell'informazione ricevuta. È inoltre ancora necessario che l'amministrato si sia fondato sulle assicurazioni ricevute per (e) adottare delle disposizioni alle quali non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio, (f) che la regolamentazione non sia cambiata dopo il momento in cui l'assicurazione è stata data e (g) che l'interesse all'applicazione del diritto positivo non sia predominante per rapporto alla tutela dell'affidamento (DTF 137 II 182 consid. 3.6.2.). Il principio della buona fede vale anche nelle relazioni tra le autorità fiscali

ed i contribuenti. Tuttavia il diritto fiscale è dominato dal principio della legalità, sicché il principio della buona fede ha una portata di per sé molto limitata, soprattutto nel caso in cui esso entra in conflitto con il principio della legalità (cfr. anche DTF 131 II 627, consid. 6.1.; 118 Ib 312, consid. 3b). Il contribuente può quindi beneficiare di un trattamento fiscale che deroga alla legge solo nel caso in cui le condizioni sopra evocate – che devono essere interpretate in maniera restrittiva – siano adempiute in maniera chiara e senza equivoci (sentenza TF 2C_603/2012 del 10.12.2012 consid. 4; sentenza TF 2C_382/2007 del 23.11.2007 del 23.11.2007 consid. 3).

E. 6.4

Nel caso in esame, l'autorità di tassazione non solo non ha dato alla ricorrente alcuna rassicurazione in merito al riconoscimento degli accantonamenti "delcredere", ma la contribuente non si era nemmeno attivata per chiedere informazioni a tale riguardo. Nessuna delle condizioni, perché la ricorrente possa invocare la propria buona fede, è adempiuta. In particolare, l'AFC non è intervenuta in una situazione concreta nei confronti di persone determinate, ma si è limitata a comunicare una prassi generale. Il semplice fatto che sul sito della Confederazione vengano fornite determinate informazioni non equivale a ricevere delle rassicurazioni, che potrebbero obbligare l'autorità ad accordare ad un amministrato un vantaggio che è di per sé contrario al diritto in vigore. Ne discende che neppure tale argomentazione ricorsuale trova tutela. II. Accantonamento oscillazione cambi

E. 7

Nel proprio ricorso, la RI 1 ha inoltre contestato la ripresa da parte dell'UTPG dell'accantonamento per oscillazione cambi per gli anni 2013 e 2014. Secondo la ricorrente, nonostante la Banca Nazionale Svizzera abbia abbandonato il precedente cambio di valuta fisso di 1.20 tra Franco Svizzero ed Euro soltanto il 16.01.2015 [recte : 15 gennaio 2015], di tale cambiamento andava tenuto conto già nei bilanci del 2013 e 2014, siccome alcune fatture di quegli anni sono state incassate soltanto nel 2015. L'UTPG ha spiegato che, per ammettere un accantonamento, oltre a dover essere giustificato dall'uso commerciale, questo deve fondarsi su fatti la cui origine si svolge durante il periodo fiscale. Dato che il cambio determinante in questione tra CHF-EUR è intervenuto soltanto nel 2015, l'UTPG non ha ritenuto giustificato e ha quindi respinto l'accantonamento richiesto dalla contribuente per gli anni 2013 e 2014, siccome in quegli anni l'insorgente non poteva in alcun modo prevedere la decisione della Banca Nazionale Svizzera. Di conseguenza, in virtù dei principi rilevanti in ambito fiscale (di periodicità, del momento determinante e della competenza), il cambio di valuta deciso dalla BNS non era rilevante per le decisioni di tassazione per gli anni 2013 e 2014.

E. 8.1

Richiamati gli art. 67 cpv. 1 LT e 58 cpv. 1 LIFD, di cui si è detto al considerando n. 1, perché sia ammesso dal diritto tributario, l'accantonamento deve 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 un'utilizzazione futura, 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 artt. 72 cpv. 1 lett. a LT e 63 cpv. 1 lett. a LIFD) 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. 8.2

Per effetto del combinato disposto degli artt. 58 e 79 LIFD (e, per il diritto cantonale, degli artt. 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 d'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. 8.3

Nella concreta fattispecie, RI 1 ha spiegato che nel 2013 e nel 2014 sono state emesse delle fatture per clienti con valuta straniera (EUR), per le quali è risultato un saldo debitori al 31.12.2013 pari a EUR 685'425.-, e un saldo al 31.12.2014 di EUR 999'045.-. Tenuto conto del fatto che i termini di pagamento per i debitori in valuta estera (nello specifico, in EUR) variano da 120 a 240 giorni a partire dalla data d'emissione della fattura, questi importi sono stati incassati negli anni 2015 e 2016. Tuttavia, a mente della ricorrente, siccome le fatture sono state registrate negli anni 2013 e 2014, queste ultime erano di competenza per quegli anni e, quindi, il cambio valuta avvenuto nel 2015 andava considerato già per quei due anni precedenti.

E. 9.1

Secondo l'art. 960 e cpv. 2 CO, devono essere costituiti a carico del conto economico gli accantonamenti prevedibilmente necessari, se in considerazione di eventi passati v'è da attendersi che in esercizi futuri si verifichi un deflusso di mezzi. L'evento deve pertanto essersi verificato prima della data di chiusura del bilancio ("Bilanzstichtag"). Un evento che viene conosciuto solo dopo la data determinante, ma le cui cause risalgono all'esercizio precedente, può ancora essere preso in considerazione nel bilancio corrispondente, quale elemento che contribuisce ad aggiornare la valutazione, in quanto illustra la situazione oggettiva alla data determinante ("wertaufhellende Tatsache"). Se invece si tratta di un evento che si è verificato dopo la data di chiusura del bilancio, se ne può tenere conto solo

negli esercizi successivi, quale fattore che influenza o modifica la valutazione (“wertbeeinflussende oder wertverändernde Tatsache”). Nel bilancio dell’esercizio terminato se ne tiene conto quale evento importante successivo alla data di chiusura del bilancio, nell’allegato del conto annuale (art. 959 c cpv. 2 cifra 13 CO) (cfr. Matteotti/Ezzaini/Horni , in: COVID-19 – Ein Panorama der Rechtsfragen zur Corona-Krise, Basilea 2020, § 21, n. 22, p. 660; Glanzmann, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, in: Weber/Stoffel/Chenau/Sethe [a cura di], Aktuelle Herausforderungen des Gesellschaftsund Finanzmarktrechts, Festschrift für Hans Caspar von der Crone zum 60. Geburtstag, Zurigo 2017, p. 262 ss.). Mentre nel conto annuale vanno registrati gli eventi la cui causa (“Auslöser”) si era già verificata alla chiusura del bilancio, gli eventi successivi a tale data devono per contro figurare nel nuovo conto annuale (Messaggio del Consiglio federale 08.011 del 21 dicembre 2007 concernente la modifica del Codice delle obbligazioni [Diritto della società anonima e diritto contabile; adeguamento del diritto della società in nome collettivo, della società in accomandita, della società a garanzia limitata, della società cooperativa, del registro di commercio e delle ditte commerciali], FF 2008 1321, p. 1436; Böckli , Neue OR-Rechnungslegung, Zurigo 2014, N. 257, p. 61 sostiene che il Consiglio federale ha adottato la «Auslöser-Theorie»). Esempi di fatti che contribuiscono ad aggiornare la valutazione sono rappresentati dal fallimento di un debitore, nella misura in cui mostra che il debitore era già in difficoltà alla data di chiusura del bilancio, e dalla condanna a pagare una pena convenzionale o un indennizzo per il risarcimento di danni, nella misura in cui la loro causa risiede nell’anno precedente (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_102/2018 del 15 novembre 2018 consid. 5.4.1).

E. 9.2

Nella fattispecie, si tratta di stabilire se l’abbandono del cambio minimo euro – franco svizzero da parte della BNS sia un evento passato, a dipendenza del quale v’è da attendersi in esercizi futuri si verifichi un deflusso di mezzi, oppure se sia un evento importante successivo alla data di chiusura del bilancio.

E. 9.3

Dal 6 settembre 2011 al 15 gennaio 2015 è stato in vigore un cambio minimo di 1.20 franchi per euro. Esso era stato adottato in una situazione eccezionale, in cui il franco era fortemente sopravvalutato rispetto a tutte le principali monete e regnava la massima incertezza sull’evoluzione dell’economia mondiale e dei mercati finanziari. Nel gennaio 2015 la Banca nazionale è dovuta intervenire per importi sempre maggiori sul mercato valutario per difendere il cambio minimo rispetto all’euro. Dopo intense consultazioni, la Direzione generale è giunta alla conclusione che, alla luce della crescente divergenza degli orientamenti di politica monetaria fra le due sponde dell’Atlantico, non esistevano alternative all’abolizione del cambio minimo. La sua difesa avrebbe implicato acquisti di valuta continui e rapidamente crescenti, senza che vi fosse la prospettiva di una stabilizzazione duratura. I rischi che ne sarebbero conseguiti per la Banca nazionale avrebbero messo a repentaglio la sua capacità di assolvere durevolmente i suoi compiti di politica monetaria. Una sua difesa a oltranza non era più giustificabile. Il 15 gennaio 2015 la Banca nazionale ha pertanto abolito il cambio minimo. Contestualmente ha sottolineato che anche in futuro, nel definire la propria politica monetaria, essa avrebbe tenuto conto della situazione dei cambi, intervenendo se necessario sul mercato valutario. La Banca nazionale ha accompagnato l’abolizione del cambio minimo con un abbassamento a – 0,75% del tasso di interesse applicato sugli averi presso la BNS di banche e altri operatori

finanziari. Ambedue le misure – l’abbassamento dell’interesse e la disponibilità a effettuare acquisti di valuta – hanno in seguito ridotto l’attrattività del franco, smorzando così gli effetti dell’abolizione del cambio minimo. Il franco, che dopo la decisione del 15 gennaio si era fortemente apprezzato, si è di nuovo sensibilmente indebolito (Banca nazionale svizzera, Rapporto di gestione n. 108, 2015, p. 6 e 12).

E. 9.4

Il 28 gennaio 2015, la Camera fiduciaria (EXPERTsuisse - Associazione Svizzera degli esperti in revisione contabile, fiscalità e consulenza fiduciaria) ha pubblicato una presa di posizione in merito agli effetti dell’abolizione del tasso di cambio minimo dell’euro sui conti annuali 2014, con il quale ha stabilito come l’apprezzamento del franco svizzero debba essere preso in considerazione nel bilancio annuale 2014 secondo il diritto commerciale. Secondo EXPERTsuisse l’abolizione del tasso di cambio minimo dell’euro rispetto al franco svizzero rappresenta un evento successivo alla data di chiusura del bilancio per il bilancio annuale al 31 dicembre 2014 e quindi in linea di principio non deve essere preso in considerazione alla data di chiusura del bilancio (Positionspapier der Treuhand-Kammer vom 28. Januar 2015: Behandlung Aufhebung Euro-Mindestkurs für Jahresabschlüsse 2014). Se l’abolizione del tasso minimo dovesse avere un impatto significativo sullo stato patrimoniale dell’impresa, se ne dovrebbe tener conto quale evento importante successivo alla data di chiusura del bilancio, nell’allegato del conto annuale, stimando le conseguenze finanziarie sulle singole posizioni di bilancio e sulla situazione economica dell’impresa (Stöckli, Wie zeigt sich der schwache Euro in der Bilanz?, Business news 2/15, p. 25). Se nel bilancio 2014 fosse costituito un accantonamento per gli effetti dell’abolizione del tasso minimo, non sarebbe rispettata la delimitazione temporale e il revisore potrebbe sollevare delle censure. In considerazione del rilievo che il diritto commerciale attribuisce al principio di prudenza, non si potrebbe tuttavia parlare di un falso in bilancio. Anticipando un accantonamento o una rettifica di valore, verrebbero però costituite delle riserve occulte (Stöckli, loc. cit.).

E. 9.5

Nello stesso senso si sono pronunciati anche dei governi cantonali, rispondendo a interpellanze presentate nei rispettivi parlamenti. Rispondendo a una interpellanza urgente del 2 marzo 2015, il Consiglio di Stato del Canton Zurigo ha rilevato che l’abolizione del tasso minimo di cambio, decisa dalla Banca Nazionale Svizzera il 15 gennaio 2015, rappresentava un evento successivo alla data di chiusura del bilancio. Non essendo ancora noto al 31.12.2014, a tale momento non vi era ancora un rischio imminente e pertanto non era altamente verosimile che si verificasse una perdita. Non era conseguentemente richiesta la costituzione di un accantonamento al 31.12.2014. Il governo zurighese ha fatto riferimento alla presa di posizione della Camera fiduciaria e ha concluso che un eventuale accantonamento, che fosse stato tuttavia costituito nel bilancio, non sarebbe stato deducibile fiscalmente (Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich - Sitzung vom 25. März 2015, KR-Nr. 80/2015). In termini simili si è espresso, il 31 marzo 2015, il Consiglio di Stato del Canton Svitto, rispondendo a un’interpellanza del 12 febbraio 2015. Rifacendosi a sua volta alla citata presa di posizione della Camera fiduciaria, il governo cantonale ha escluso che nei conti del 2014 delle persone giuridiche con sede nel Canton Svitto potesse essere ammessa la costituzione di accantonamenti legati all’abbandono del cambio fisso, trattandosi di un evento successivo alla data di chiusura del bilancio. In ogni caso, un accantonamento non sarebbe stato riconosciuto fiscalmente (Beschluss Nr.

303/2015, 31. März 2015, Starker Franken als Herausforderung, Beantwortung der Interpellation I 3/15).

E. 9.6

Sebbene la decisione della Banca Nazionale sia intervenuta all'inizio del 2015, la stessa è comunque posteriore rispetto alla data di chiusura del bilancio 2014. Ne consegue che il diritto commerciale non prevede la costituzione di un accantonamento nel bilancio al 31.12.2014. È bene ricordare in questo contesto che non ogni accantonamento ammesso dal diritto commerciale viene anche riconosciuto dalle autorità fiscali. Al contrario, solo quando il diritto commerciale impone di costituire un accantonamento, lo stesso deve essere ammesso anche nel calcolo dell'utile imponibile (cfr. la sentenza CDT n. 80.2016.88 del 13.7.2017 consid. 2.2, con riferimento a 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 e riferimenti citati). Poiché nel caso concreto l'accantonamento per l'abbandono del cambio fisso è di dubbia compatibilità con il codice delle obbligazioni, è escluso che possa essere ammesso nel calcolo dell'utile imponibile della ricorrente. In caso contrario, infatti, verrebbero costituite delle riserve occulte. È pertanto legittima la decisione dell'UTPG, che ha ripreso, nel calcolo dell'utile imponibile del periodo fiscale 2014 dell'insorgente, gli accantonamenti di fr. 96'000.– per l'anno 2014 e di fr. 106'000.– per l'anno 2013. L'evento, per il quale la contribuente ha costituito gli accantonamenti è successivo alla data di chiusura del bilancio del 2014 e, a maggior ragione, del 2013. Neppure si può sostenere che la "causa" dell'evento stesso risalga all'anno precedente o addirittura al 2013.

E. 10

Alla luce delle considerazioni precedenti, il ricorso è pertanto respinto. La tassa di giustizia e le spese processuali sono poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia

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