

TI_GERICHTE 80.2018.273 vom 9. November 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-11-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.273_d20181109

FR: TI_GERICHTE 80.2018.273 du 9 novembre 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.273 del 9 novembre 2018

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: accantonamenti, spese legali, procedimento penale nei confronti di un socio, danni ambientali, onere della prova

Erwägungen

E. 7

ottobre 1983 sulla protezione dell'ambiente (LPAmb; RS 814.01), secondo cui “chi ha causato provvedimenti necessari per esaminare, sorvegliare e risanare siti inquinati ne assume le spese”, avrebbe stabilito la necessità di aumentare gli accantonamenti di fr. 150'000.- nel 2012 e di fr. 100'000.- nel 2013. L'autorità fiscale, negando l'aumento dell'accantonamento nel 2012 e nel 2013, avrebbe ritenuto che alla contribuente fosse stata imposta unicamente un'attività di monitoraggio dei siti in questione e nessun risanamento. In merito invece all'accantonamento legato all'inquinamento del _____ in territorio di _____, secondo l'insorgente, all'epoca della costituzione dell'accantonamento avrebbe potuto essere chiamata a rispondere, quale perturbatrice per comportamento (art. 32 cpv. 2 LPAmb), sia in sede penale sia in sede amministrativa e civile. Pure in questo caso di inquinamento, la costituzione di un accantonamento di fr. 150'000.-, intervenuta nel 2012 sarebbe stata più che legittima. RI 1, lamenta quindi la violazione del diritto di essere sentiti, per il fatto che l'UTPG, da una parte, non sarebbe entrata nel merito delle prove offerte e, dall'altra, non avrebbe motivato le proprie decisioni con riferimento alle censure sollevate dalla contribuente. La contribuente è pure dell'avviso che vi sia stato un accertamento manifestamente errato e finanche arbitrario della fattispecie: una semplice verifica del contenuto degli atti prodotti avrebbe permesso di stabilire la manifesta correlazione esistente tra la procedura penale relativa al caso di inquinamento del _____ e le controversie di natura amministrativa e civile. L'autorità fiscale avrebbe altresì travisato il senso dell'intervento dell'assicurazione _____. La RI 1 lamenta in ultimo anche l'errata applicazione delle disposizioni legali determinanti e la violazione del divieto d'arbitrio (art. 9 Cost. in quanto gli errori commessi dall'autorità fiscale nella disamina della fattispecie nonché nell'applicazione del diritto sarebbero “manifesti e scioccanti”. L. Con osservazioni del 28.2.2019, l'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni contesta le censure mosse dalla ricorrente in relazione alla violazione del diritto di essere sentito, alla violazione dell'obbligo di motivazione delle decisioni, nonché all'accertamento manifestamente errato della fattispecie. L'autorità fiscale rileva di aver incontrato in due occasioni, e meglio il 15.11.2017 ed il 26.3.2018, i rappresentanti della RI 1, i quali hanno potuto ampiamente esporre tutte le argomentazioni relative alla deducibilità dei costi per il processo penale in seguito all'inquinamento del _____ e all'ammissibilità degli accantonamenti registrati nel 2012 e nel 2013. In occasione di tali incontri l'autorità fiscale avrebbe altresì chiesto alla ricorrente di voler produrre una tabella

dalla quale risultasse la suddivisione dei costi legali e peritali (e dei relativi rimborsi assicurativi) per ogni periodo, con i relativi giustificativi inerenti il procedimento penale, nonché copia della decisione della CRP del 22.11.2017. La contribuente avrebbe dato seguito alle richieste il 23.5.2018. L'autorità fiscale non si sarebbe in nessun momento rifiutata di entrare nel merito delle prove offerte dalla ricorrente, ma avrebbe analizzato la documentazione presentata a tutti gli stadi della procedura. In relazione alla violazione dell'obbligo di motivazione, l'autorità fiscale ritiene che le decisioni su reclamo siano incontestabilmente ben motivate, tanto è vero che “ (...) la ricorrente ha potuto esprimersi con ben ventidue pagine di dissertazione giuridica tesa – invano – a contestare gli argomenti dell'autorità fiscale ”. Inoltre, definisce del tutto destituita di fondamento la censura secondo cui la carenza di motivazione avrebbe precluso alla RI 1 la facoltà di potersi adeguatamente tutelare e al Giudice di poter procedere ad un effettivo riesame dell'operato dell'autorità inferiore. In relazione al preteso accertamento manifestamente errato della fattispecie, l'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni ritiene che l'autorità fiscale abbia effettuato gli accertamenti necessari, verificando il contenuto degli atti prodotti dalla ricorrente. Nel merito delle censure relative alla determinazione degli elementi imponibili, l'autorità fiscale passa in rassegna l'ammissibilità degli accantonamenti del 2012 e del 2013 legati ai danni ambientali, l'accantonamento del 2012 riferito alle spese legali nonché la deducibilità delle spese legali. In relazione agli accantonamenti 2012 (di aggiuntivi fr. 150'000.-) e 2013 (di ulteriori fr. 100'000.-) legati ai “danni ambientali”, l'autorità ricorda come sotto il profilo fiscale l'accantonamento sia ammesso se è giustificato dall'uso commerciale e si fonda su fatti la cui origine si svolge durante tutto il periodo fiscale (principio di periodicità). Unicamente quando il diritto commerciale esige la costituzione di un accantonamento lo stesso sarebbe ammesso anche nel calcolo dell'utile imponibile. La SPAAS aveva invitato RI 1 il 24.1.2013 a eseguire da subito dei controlli regolari delle acque trattate ed immesse nella canalizzazione pubblica; a inoltrare entro il 30.4.2013 il capitolato d'oneri per l'esecuzione dell'indagine dettagliata ex art. 14 OSiti; a eseguire entro il 31.12.2013 un'indagine dettagliata e ad inoltrare un rapporto con i risultati dell'indagine, la valutazione del sito, eventuali obiettivi di risanamento e l'eventuale progetto di risanamento. Motivo per il quale, alcun accantonamento aggiuntivo sarebbe stato giustificato nel 2012. Ad ogni modo, nel 2013 alla contribuente sarebbe stato ordinato di procedere a delle indagini e non ad un risanamento dei siti inquinati. Gli accantonamenti non potevano pertanto eccedere i costi di tale indagine. Gli accantonamenti operati a questo titolo dalla contribuente sarebbero pertanto eccessivi, a maggior ragione se si considera che l'accantonamento di fr. 500'000.-, costituito nel 2001 proprio per “danni ambientali”, non era ancora stato sciolto (2014) e non risulta alcun utilizzo di tali accantonamenti per far fronte alla spese relative alle valutazioni e alle indagine richieste dalla SPAAS. In relazione invece all'ulteriore accantonamento, contabilizzato nel 2012 per fr. 150'000.- e dipendente dalle spese legali legate alla procedura penale del _____, l'autorità fiscale ritiene tale importo eccessivo, tenuto conto del fatto che già in precedenza era stato costituito un accantonamento di fr. 250'000.- a questo titolo. Inoltre l'assicurazione aveva accordato la copertura delle spese relative al procedimento penale e il 50% delle spese legali sostenute dalla RI 1. In relazione alla deducibilità delle spese legali per la difesa di _____, l'Ufficio giuridico rimanda alle considerazioni già espresse nei precedenti pareri legali sottoposti alla ricorrente. Le spese legali sarebbero state assunte dalla RI 1 unicamente in virtù del rapporto di partecipazione di quest'ultimo nella società e costituirebbero pertanto una distribuzione dissimulata di

utile. Inoltre, le spese processuali e peritali, nonché il 50% delle spese legali (onorari versati allo _____) poste a carico della società, sarebbero state integralmente rimborsate dall'assicurazione, considerato come la società fosse parte al procedimento penale in qualità di parte civile e successivamente di accusatore privato. La _____ avrebbe accordato la copertura dei costi alla RI 1 e non ad _____. L'Ufficio giuridico, in relazione alla responsabilità penale sussidiaria dell'impresa ex art. 102 CP ritiene che "nel caso in esame, i potenziali autori – persone fisiche – sono stati individuati, tuttavia, il procedimento nei loro confronti è stato abbandonato con decreto di abbandono dell'11 gennaio 2017", con la conseguenza che "la responsabilità sussidiaria dell'impresa secondo l'art. 102 CP non trovava pertanto applicazione in concreto". M. Il 2/3.5.2019 la RI 1 replica alle osservazioni della Divisione delle contribuzioni presentando alcune puntualizzazioni delle quali si dirà, laddove necessario, in corso di motivazione. N. Il 20.2.2020 si è tenuta un'udienza alla Camera di diritto tributario, nell'ambito della quale l'avv. _____ ha prodotto un riassunto relativo all'inquinamento del _____, nonché degli appunti. In relazione all'indennizzo richiesto allo Stato in relazione al procedimento penale, RI 1 ha indicato di volersi impegnare "(...) formalmente a destinare interamente alla società quanto gli sarà versato, proprio in considerazione del fatto che la società si è assunta i suoi costi legali". Diritto I. Violazione del diritto di essere sentito 1. La ricorrente censura innanzitutto la violazione del diritto di essere sentito (ricorso p. 32). Lo stesso sarebbe stato leso in due momenti distinti: in primo luogo, quando l'autorità fiscale si sarebbe rifiutata di esaminare ed entrare nel merito della documentazione e delle prove presentate (sia prima che successivamente alle decisioni del 15.12.2017, rispettivamente contestualmente alla presentazione del reclamo 11.1.2018); in secondo luogo, quando, in sede di motivazione delle decisioni, non si sarebbe chinata sulle puntuali censure ed argomentazioni addotte dalla ricorrente. Di diverso avviso l'autorità fiscale, la quale, nelle osservazioni 28.2.2019, ha precisato che la ricorrente ha avuto modo di partecipare a due incontri con i rappresentanti del fisco, il 15.11.2017 ed anche il 26.3.2018. I patrocinatori dRI 1 avrebbero avuto modo, in entrambe le occasioni di "(...) esporre tutti gli elementi della fattispecie e le argomentazioni a favore del differimento dell'imposizione degli utili immobiliari, della deducibilità dei costi per il processo penale in seguito all'inquinamento del _____ e dell'ammissibilità degli accantonamenti registrati contabilmente nel 2012 e nel 2013". In occasione degli incontri, l'autorità fiscale avrebbe inoltre chiesto un complemento di documentazione e meglio una tabella dal quale risultasse la suddivisione dei costi legali e peritali (e dei relativi rimborsi assicurativi) per ciascun periodo, con i relativi giustificativi inerenti il procedimento penale, nonché copia della decisione della Corte dei reclami penali del 22.12.2017. La contribuente avrebbe prodotto quanto richiesto con scritto del 23.5.2018. In nessun momento l'autorità fiscale si sarebbe rifiutata di entrare nel merito delle prove offerte dalla ricorrente. Dopo un'attenta valutazione delle medesime, sarebbe stata richiesta copia del decreto di abbandono emanato dalla PP _____ (ABB _____). In relazione alla violazione dell'obbligo di motivazione, l'autorità fiscale indica che le decisioni impugnate sarebbero "(...) incontestabilmente ben motivate, comprendono difatti quattro pagine". Le motivazioni giuridiche ed i fatti su cui si basano sarebbero inoltre stati sufficientemente illustrati nelle decisioni, tant'è che la ricorrente "(...) ha potuto esprimersi con ben ventidue pagine di dissertazione giuridica tesa – invano – a contestare gli argomenti dell'autorità fiscale". Per tale ragione, l'autorità fiscale ritiene che la censura della ricorrente secondo la quale le sarebbe stata preclusa la possibilità di difendersi adeguatamente, con la conseguenza che neppure la Camera di diritto tributario potrebbe

procedere ad un riesame dell'operato dell'autorità fiscale, si rivelerebbe "(...) destituita di fondamento e finanche temeraria". 2. 2.1. Per quanto concerne la prima censura, il diritto di essere sentito, garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost, comprende il diritto dell'interessato di prendere conoscenza dell'incarto, di esprimersi sugli elementi pertinenti prima che sia emanata una decisione che riguardi la sua situazione giuridica, di produrre delle prove pertinenti, di ottenere che venga dato seguito alle offerte di prova pertinenti, di partecipare all'amministrazione delle prove essenziali oppure di presentare osservazioni sul risultato delle stesse, nel caso in cui ciò influisca sulla decisione da emanare (sentenza TF 2C_669/2008 dell'8.12.2008 consid. 5.1.; sentenza TF 2C_105/2011 del 4.4.2011 consid. 4; sentenza TF 2C_1101/2014 del 23.11.2015, consid. 5.1; DTF 132 II 485). Il diritto di essere sentito non implica peraltro che l'autorità debba accettare tutte le prove offerte dal contribuente e confrontarsi con tutte le argomentazioni. Ad esempio, una domanda di prova può essere respinta se l'autorità amministrativa o giudiziaria ha già potuto formarsi un'opinione sulla base di prove raccolte in precedenza e può, senza arbitrarità, procedere ad una valutazione anticipata delle stesse (2C_1101/2014 del 23.11.2015, consid. 5.1.). 2.2. Dalla disamina dell'incarto fiscale si può verificare che la ricorrente ha avuto molteplici contatti con l'autorità fiscale a seguito della presentazione delle dichiarazioni d'imposta IC/IFD 2012 – 2014, sia per e-mail che de visu. In particolare, con e-mail del 13.10.2015 la funzionaria dell'UTPG _____ prendeva contatto con RI 1 (Accounting Manager della RI 1) in relazione alle dichiarazioni di tassazione ancora pendenti della RI 1, con una prima richiesta di informazioni, alla quale prontamente, il 15.10.2015, il rappresentante della RI 1 dava riscontro, sempre via e-mail, allegando i documenti richiesti. Già con e-mail del 23.10.2015, l'UTPG scriveva nuovamente alla _____, dopo aver esaminato la documentazione fornita ed analizzato le dichiarazioni d'imposta ordinarie 2012 – 2014. L'analisi in questione portava la tassatrice a richiedere ulteriori spiegazioni inerenti gli accantonamenti riguardanti i "danni ambientali" ed anche le vertenze legali in corso "_____ parte penale". Ancora in data 16.2.2016 _____, della _____, contattava _____ per fissare un incontro con l'autorità fiscale, che si sarebbe poi svolto poi il 13.4.2016 (cfr. annotazioni dell'incontro all'incarto fiscale). In questa circostanza, sono state discusse le problematiche riguardanti gli accantonamenti inerenti le vertenze legali legate al _____ (la parte penale) ed anche l'accantonamento legato ai danni ambientali (su quest'ultimo punto veniva in particolare fatto presente al rappresentante della RI 1 che era stata unicamente fornita una lettera del Dipartimento del territorio del 24.1.2013, che tuttavia non era sufficiente, dal punto di vista dell'autorità fiscale, per giustificare il totale dell'importo accantonato, pari a fr. 750'000.-). Al termine di tale incontro, ai rappresentanti della RI 1 veniva richiesta la presentazione di ulteriore documentazione, che con e-mail del 24.6.2016 veniva nuovamente sollecitata e poi trasmessa, sempre per via telematica, dalla ricorrente il 19.8.2016. Con e-mail del 26.10.2016 l'UTPG si rivolgeva all'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni, chiedendo un parere giuridico su alcune questioni inerenti la contribuente, tra le quali gli accantonamenti inerenti i costi legati alla vertenza penale del _____. Il 15.11.2017, ossia un mese prima dell'adozione delle decisioni di tassazione, si teneva un ulteriore incontro tra l'autorità fiscale ed i rappresentanti della contribuente, nell'ambito del quale è pure stato consegnato il parere giuridico allestito. Al termine della discussione, durante la quale su alcuni punti le posizioni delle parti sono rimaste contrastanti, veniva stabilito un termine di 10 giorni per sentirsi nuovamente in caso di possibilità di un accordo, in caso contrario l'autorità fiscale avrebbe emanato le decisioni di merito. Con scritto

30.11.2017/1.12.2017, la _____ prendeva nuovamente contatto con l'UTPG a seguito dell'incontro del 15.11.2017, ribadendo la propria posizione ed allegando anche un parere allestito dall'avv. _____. 2.3. Anche a seguito del reclamo, presentato dalla RI 1 in data 11/12.1.2018, le parti si sono nuovamente confrontate sulle rispettive posizioni il 26.3.2018. Per quanto attiene ai costi legati alla vertenza penale, al termine dell'incontro la contribuente si era impegnata a presentare una tabella dalla quale risultasse la suddivisione dei costi legali e peritali (e dei relativi rimborsi assicurativi) per ciascun periodo, con i relativi giustificativi, come anche la sentenza della Corte dei reclami penali. Sulla scorta di quanto inviato, l'Ufficio giuridico ha poi esaminato la tabella dei costi e allestito un parere giuridico all'attenzione dell'UTPG, che è stato poi ripreso nelle decisioni su reclamo. Nel caso di specie, contrariamente alla tesi della ricorrente, non si ravvisa alcuna violazione del suo diritto di essere sentita. La documentazione prodotta è nella maggior parte dei casi stata proprio richiesta da parte dell'autorità fiscale, che l'ha analizzata per stabilire se gli accantonamenti richiesti fossero o meno giustificati commercialmente. 3. 3.1. La seconda censura, inerente la violazione del diritto di essere sentito della ricorrente, riguarda, come già accennato, in precedenza, la motivazione delle decisioni. 3.2. Per giurisprudenza costante, il diritto a una motivazione ha natura formale: la sua violazione comporta, di regola, l'annullamento dell'atto impugnato, senza che vada vagliato se quest'ultimo, nel merito, è corretto (DTF 119 Ia 136 consid. 2a p. 138, 118 Ia 17 consid. 1a p. 18, 104 consid. c p. 109 con relativi riferimenti). L'art. 29 Cost. fed. impone alle autorità amministrative e giudiziarie di pronunciarsi sulle allegazioni delle parti nei considerandi delle loro decisioni, riferendosi agli argomenti da queste adottati. Una motivazione può comunque essere ritenuta sufficiente quando l'autorità menziona, almeno brevemente, i motivi che l'hanno spinto a decidere in un senso piuttosto che nell'altro e pone quindi l'interessato nelle condizioni di rendersi conto della portata del giudizio e delle eventuali possibilità d'impugnazione presso un'istanza superiore (DTF 114 Ia 242 consid. 2, 112 Ia 109 consid. b e rimandi, 111 Ia 1). Per far ciò l'autorità giudicante non deve pronunciarsi necessariamente su tutti gli argomenti e le eccezioni sollevati, ma può limitarsi a prendere posizione su quelli principali ed essenziali, atti a influire sulla decisione di merito (p. es. DTF 111 Ia 1, cons. 3a; DTF 107 Ia 248, consid. 3a; DTF 105 Ib 248/9, consid. 2a; DTF 101 Ia 3). 3.3. Anche tale ulteriore censura non trova tutela. Dalle decisioni impugnate si evince in maniera chiara per quali ragioni l'autorità fiscale ha ritenuto, dal suo punto di vista, di non dover riconoscere gli accantonamenti oggetto del ricorso alla Camera di diritto tributario. Come ha correttamente rilevato l'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni, la ricorrente ha potuto del resto presentare un ricorso, opponendo alle tesi dell'autorità fiscale il proprio punto di vista, suffragato da documentazione ed opinioni dottrinali. Motivo per il quale non si ravvisa una violazione del diritto di essere sentita della contribuente. II. Accantonamento per spese legali 4. 4.1. Secondo l'art. 57 LIFD l'imposta sull'utile ha per oggetto l'utile netto. Di medesimo tenore l'art. 66 LT. Gli articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT prevedono, con riferimento all'imposta sull'utile delle persone giuridiche, che 1 Costituiscono utile netto imponibile: a. il saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente; b. 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, in particolare: - ...[omissis]... - gli ammortamenti e gli accantonamenti non giustificati dall'uso commerciale ... 4.2. 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; d. 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. 72 cpv. 1 LT e art. 63 cpv. 1 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).

4.3. 4.3.1. Il diritto fiscale si basa sul bilancio commerciale. Se stabilito nel rispetto delle norme legali applicabili, esso è infatti determinante anche per la definizione dell'utile imponibile (*Massgeblichkeitsprinzip*), fatta eccezione unicamente per le disposizioni correttive proprie al diritto tributario (sentenza TF 2C_520/2015 del 28 dicembre 2015, consid. 3.1; DTF 132 I 175 consid. 2.2, con riferimento a: Behnisch , *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, in: *Aktienrecht 1992-1997: Versuch einer Bilanz*, p. 21 ss.). In altri termini, il carattere vincolante dei conti annuali (art. 662 a CO; dal 1° gennaio 2013, art. 957 a CO) viene a cadere soltanto nella misura in cui gli stessi risultano in contrasto con regole imperative del diritto commerciale o vanno osservate norme fiscali che ne correggono le valutazioni (decisione TF 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: *StPS* 24, p. 100, consid. 2.1; Bernardoni/Bortolotto , *La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese*, 2ª ediz., Mendrisio 2010, p. 73 ss.; Locher , *Kommentar zum DGB*, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 2 ad art. 58 LIFD, p. 242; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , *Handkommentar zum DBG*, 3ª ediz., Zurigo 2016, n. 1 ad art. 58 LIFD, p. 883).

4.3.2 In base al principio di contabilizzazione, che fa parte del *Massgeblichkeitsprinzip* , gli accantonamenti possono essere presi in considerazione ai fini fiscali solo se sono riconosciuti nel bilancio annuale in base al diritto commerciale. In base al *Massgeblichkeitsprinzip* , l'utile imponibile viene determinato in base del saldo del conto economico commerciale (art. 58 cpv. 1 lett. a LIFD). Il diritto tributario ha un proprio concetto di accantonamento, che in parte si discosta da quello del diritto contabile (Duss , *Die Corona-Rückstellung im Abschluss 2019 in StR* 75/2020, p. 478 ss.).

4.4. 4.4.1. 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; sentenza TF 2C_712/2020 del 4.3.2021 consid. 5.1.; sentenza TF

2C_1059/2019 del 1.12.2020 consid. 4.1.1.). 4.4.2. 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 (Oesterhelt/Mühlemann / Bertschinger , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4 a ediz., Basilea 2022, n. 140 ad art. 57 LIFD, p. 1166). Se si verifica una violazione del principio di periodicità, va di conseguenza operata una correzione fiscale (sentenza TF 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: StPS 24, p. 100, consid. 2.2; Locher , op. cit., n. 82 ad art. 58 LIFD, p. 275; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , op. cit., n. 20 ss. ad art. 58 LIFD, p. 890). Il principio di periodicità non consente peraltro di ridurre l'utile imponibile mediante accantonamenti traslati (sentenza TF 2C_1101/2014 del 23.11.2015 consid. 3). 4.5. Quando gli accantonamenti, che sono stati iscritti a carico del conto economico, non sono ammissibili, l'autorità fiscale ha il diritto di sciogliere l'accantonamento (art. 63 cpv. 2 LIFD). Lo scioglimento deve avvenire nel periodo durante il quale l'assenza della giustificazione commerciale è costatata (sentenza 2C_712/2020 del 4.3.2021 consid. 5.1.; 2C_581/2010 del 28.3.2011 consid. 3.1.). 5. 5.1. In determinate circostanze, le spese processuali sono giustificate commercialmente e possono pertanto essere riconosciute fiscalmente. È pertanto possibile costituire un relativo accantonamento per rischi processuali (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar DBG, 3 a ed., Zurigo 2016, n. 13 ad art. 27 LIFD). I rischi processuali possono dar luogo alla creazione di un accantonamento per crediti contestati oppure per crediti il cui ammontare è ancora indeterminato, purché il processo sia stato avviato a seguito di atti o avvenimenti già occorsi. L'ammontare dell'accantonamento comprende i debiti presunti, così come anche le eventuali spese processuali. Per valutare il rischio del processo, conviene fondarsi, secondo i principi del diritto commerciale, sul possibile esito più sfavorevole del procedimento (Reich/Züger/Betschart , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4 a ed., Basilea 2022, n. 18 ad art. 29 DBG, p. 698; https://steuerbuch.lu.ch/index//band_2_weisungen_stg__unternehmenssteuerrecht_bezuege.pdf, punto 8. "Prozessrückstellungen", sito consultato il 20.6.2023). 5.2. In relazione agli accantonamenti, l'onere della prova incombe al contribuente (2C_712/2020 del 4.3.2021 consid. 5.2.; DTF 140 II 248 consid. 3.5.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , op. cit., n. 7 ad art. 29 LIFD). Il contribuente deve fornire una giustificazione fattuale dettagliata dell'accantonamento, della sua esistenza e della sua portata, anche se si tratta di una stima (sentenza SB.2019.00096 del 29.1.2020 del Tribunale amministrativo del Canton Zurigo, consid. 3.3.1.). 5.3. 5.3.1. Il Tribunale federale, nella sentenza DTF 143 II 8 (cfr. consid. 7.8.), ha chiarito che le multe e le sanzioni amministrative pecuniarie di natura penale, inflitte alle persone giuridiche a causa di una propria responsabilità, sono considerate, in linea di principio, costi non giustificati commercialmente e non sono pertanto deducibili fiscalmente. Gli accantonamenti e gli ammortamenti effettuati in relazione a tali spese devono essere ripresi nel calcolo dell'utile

netto imponibile stabilito in base al conto economico ai sensi dell'art. 58 cpv. 1 lett. b LIFD. Giustificate commercialmente e, pertanto deducibili fiscalmente, sono invece le sanzioni pecuniarie che hanno lo scopo di ridurre l'utile societario, sempreché non perseguano alcuno scopo penale (Opel , Neuregelung des Bussenabzugs für Unternehmen, in StR 75/2020 p. 518-519; Graf/Rupf , Steuerrechtliche Aspekte von Schadenersatzzahlungen sowie Anwalts- und Prozesskosten in aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsprozessen, in ZSR 2018 I, p. 232; Pedroli , Novità giurisprudenziali nel campo del diritto tributario in RtiD II-2017, p. 619-634). 5.3.2. A partire dal 2022, la legge esclude espressamente che siano oneri giustificati dall'uso commerciale le multe e le sanzioni pecuniarie amministrative, nella misura in cui abbiano carattere penale (art. 59 cpv. 2 lett. c e d LIFD; art. 10 cpv. 1 bis lett. c e d LAID; art. 68 cpv. 2 lett. c e d LT). Secondo la dottrina, quando vi è la minaccia di sanzioni finanziarie, la corretta gestione della società richiede il ricorso a specialisti (ad esempio avvocati e consulenti) per ridurre al minimo l'impatto finanziario di tali sanzioni sulla società. I relativi costi servono alla continuazione dell'attività dell'azienda, in quanto gli specialisti (esterni) consentono, da un lato, all'impresa di concentrarsi sulla sua attività vera e propria e, dall'altro, si impegnano a tutelare nel miglior modo possibile l'impresa dai danni finanziari e dalla perdita di reputazione. Di conseguenza, i relativi costi rappresentano spese riconosciute dall'uso commerciale secondo l'art. 58 cpv. lett. b LIFD (Brülisauer/Guler , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4 a ed., Basilea 2022, n. 28 ad art. 59 LIFD, p. 1267). Il legislatore ha tuttavia espressamente rinunciato a disciplinare la questione della deducibilità delle spese processuali connesse a multe, pene pecuniarie e sanzioni finanziarie. Secondo il Consiglio federale, le spese processuali connesse a procedimenti penali e amministrativi che perseguono uno scopo penale non sono deducibili in tutti i casi. Le spese processuali che non hanno un nesso oggettivo con l'attività commerciale o che non sono state effettuate in buona fede, ad esempio in caso di comportamento dilatorio, non sono fiscalmente deducibili. Occorre pertanto verificare nella pratica per ogni singolo caso se le spese processuali sono oneri giustificati dall'uso commerciale o meno (Messaggio concernente la legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie n. 16.076 del 16.11.2016, in FF 2016 7575, n. 1.4.3, p. 7592; anche Opel , op. cit., p. 535). 5.4. Secondo la dottrina maggioritaria nel caso delle persone giuridiche, le spese legali, anche se legate a sanzioni penali, sono in linea di principio deducibili (v. p. es. Opel , op. cit., p. 536; Graf/ Rupf , Steuerrechtliche Aspekte von Schadenersatzzahlungen sowie Anwalts- und Prozesskosten in aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsprozessen, in ZSR 2018 I p. 233). Tuttavia, il Tribunale federale, nella decisione del 2016 (DTF 143 II 8 consid. 7.6), non ha solo lasciato aperta la questione, ma ha anche messo in dubbio la deducibilità delle stesse (Opel , op. cit., p. 536). Nel caso di persone fisiche che esercitano un'attività indipendente, le spese legali sono ammesse come spese giustificate dall'uso commerciale deducibili se esiste un nesso tra il procedimento penale e l'attività professionale. Se, invece, non esiste un nesso materiale, le spese legali devono essere attribuite alla sfera privata e quindi, di norma, non sono deducibili a fini fiscali, come nel caso delle persone fisiche che esercitano un'attività dipendente (Opel , op. cit., p. 536; sentenza TF 2C_745/2020 del 29.10.2020 consid. 2.4.3. 5.5. Come visto, sia il Tribunale federale, nella sentenza del 2016, sia il Consiglio federale, nel Messaggio concernente la legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie, fanno dipendere la deducibilità dei costi processuali inerenti dei procedimenti penali dal fatto che siano commercialmente giustificati o meno (Brülisauer/ Guler , op. cit.,

n. 29 ad art. 59 LIFD, p. 1268). Per essere giustificato commercialmente un costo dev'essere correlato all'attività aziendale ed essere sostenuto in conformità agli scopi societari. Al contrario, le spese che non hanno alcun fondamento nell'attività aziendale non sono giustificate commercialmente. Motivo per il quale anche le spese legali e processuali devono apparire giustificabili dal punto di vista dell'economia aziendale: sulla base di tale presupposto, esse sono giustificabili dal punto di vista commerciale. Dal punto di vista dell'economia aziendale sono ammesse in deduzione le spese sostenute per il conseguimento dell'utile, come anche i costi, che sono una conseguenza dell'esercizio dell'attività societaria (Graf/ Rupf , op. cit., p. 224). 6. 6.1. Ritornando al caso che qui ci occupa, in merito ai fatti che hanno condotto all'accantonamento, nei conti della _____ per i costi connessi al procedimento penale per il caso _____, si può ritenere quanto segue (sentenza TF 6B_43/2022 del 13.1.2023, "Fatti"): " Tra il gennaio e il febbraio del 2001, senza chiedere il rilascio di un'autorizzazione cantonale _____ ha fatto modificare gli allacciamenti in condotta tra il serbatoio del carburante e le colonne della stazione di servizio, allo scopo di erogare, oltre a benzina senza piombo, anche diesel. Una prova di tenuta della condotta eseguita nell'aprile del 2001 non ha evidenziato perdite di carburanti o anomalie. In seguito, nel 2004, è stata sostituita una vecchia condotta a parete singola con una nuova a doppio mantello dotata di un sistema di allarme. Nel corso del 2008 è stata rilevata dagli apparecchi di monitoraggio la presenza di benzina nel terreno e, nel mese di luglio, il Comune di _____ ha accertato la presenza di idrocarburi nell'acqua potabile. Il 21 luglio 2008, l'autorità comunale ha quindi emanato un avviso di non potabilità dell'acqua erogata dalla rete idrica comunale. Il giorno successivo, ha sporto una denuncia penale nei confronti di ignoti per i reati di inquinamento di acque potabili e di infrazione alla legge federale sulla protezione delle acque, del 24 gennaio 1991 (LPAc ; RS 814.20). Nell'ambito del procedimento penale, in cui il Comune di _____ si è costituito accusatore privato, il Procuratore pubblico (PP) ha aperto nel marzo del 2012 l'istruzione nei confronti di _____ e di _____. Dopo una serie di atti che non occorre qui evocare, con decisione dell'11 gennaio 2017 il PP ha decretato l'abbandono del procedimento penale aperto nei confronti di entrambi gli imputati per intervenuta prescrizione dell'azione penale con riferimento sia all'ipotesi di inquinamento di acque potabili commesso con negligenza sia a quella di infrazione alla LPAc . Il magistrato inquirente ha posto le spese procedurali a carico degli imputati in ragione di ½ ciascuno ed ha negato loro un indennizzo ai sensi dell' art. 429 CPP ” . 6.2. 6.2.1. Il 24.10.2008 la _____ si è “ (...) costituita parte civile al procedimento penale, affidando allo _____ (ora _____), il compito di tutelare i propri interessi ” (cfr. scritto 24.10.2008 dell'avv. _____, p. 2, allegato al ricorso doc. B 2.2.) La ricorrente ha precisato – diversamente da quanto asserito dall'UTPG – che “ (...) la spettabile _____ non ha affatto assunto il 50% delle spese legali poiché ciò corrispondeva alla parte di costi legali inerenti alla partecipazione della società al procedimento penale. (...) la compagnia assicurativa ha proceduto ad assumersi tutta una serie di costi legati a tutti e tre i fronti della vertenza, indipendentemente dal fatto che gli stessi fossero riconducibili alla società o ai dipendenti. ” (ricorso, p. 28). 6.2.2. Nello scritto prodotto dalla _____ del 22.5.2018 (allegato 2.7. al ricorso), la compagnia assicurativa ha indicato di aver: “ (...) partecipato, in forza della polizza di assicurazione no. 30/3.455.745-2, responsabilità civile d'impresa della spettabile _____, alla copertura delle spese legali e peritali connesse con il procedimento penale di cui all'inc. 2008.6723/LF/LF risp. con la procedura amministrativa prevista dall'Ordinanza sul risanamento dei siti inquinati (...). (...) La

nostra partecipazione finanziaria, avvenuta senza che venga da noi ancora ammessa la copertura assicurativa, si giustifica in relazione alle pretese di risarcimento di natura civile e a potenziali future controversie civili a fronte del carattere potenzialmente vincolante degli accertamenti svolti nell'ambito del procedimento penale di cui all'inc. 2008.6723/LF/LF, sfociato nella decisione di abbandono del procedimento di data

E. 7.1

Oltre all'ulteriore accantonamento per le spese del procedimento penale nei conti della società (rispetto a quello già esistente dal 2009, di fr. 250'000.-), l'UTPG ha pure ripreso nel calcolo dell'utile della ricorrente la parte delle spese di patrocinio, peraltro riferite a prestazioni del medesimo Studio legale per l'accusatrice privata e per l'imputato _____, non coperte dalla _____. L'importo corrisponde alla metà dei costi legali, ciò che verosimilmente è dovuto ad un accordo tra le parti ed è inerente alla parte relativa ad _____.

E. 7.2

Secondo la giurisprudenza, vi è distribuzione dissimulata di utili quando sono adempiute cumulativamente le quattro condizioni seguenti: 1) la società fa una prestazione senza ottenere una controprestazione corrispondente; 2) tale prestazione è concessa ad un azionista o ad una persona vicina; 3) tale prestazione non sarebbe stata concessa ad un terzo alle stesse condizioni; 4) la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione è tanto palese che gli organi della società avrebbero potuto rendersi conto del vantaggio che concedevano (sentenza TF 2C_11/2018 del 10.12.2018, consid. 7.2.; DTF 131 II 593 consid. 5; 119 Ib 116 consid. 2; 115 Ib 238).

E. 7.3

Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utili (DTF 131 II 593 consid. 5.1), 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 definita con la nozione di prelevamento anticipato dell'utile (Gewinnvorwegnahme ; cfr. Bernardoni/Bortolotto , La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese, Mendrisio 2010, p. 432). Essa sussiste per l'appunto quando la società non rivendica alcun diritto su introiti di sua competenza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista, rispettivamente quando quest'ultimo non fornisce la controprestazione che la società esigerebbe da un terzo (sentenza del Tribunale federale 2A.204/2006 del 22 giugno 2007, consid. 6; sentenza 2A.263/2003 del 19 novembre 2003, in: ASA 74 pag. 660, consid. 2.2; sentenza 2A.602/2002 del 23 luglio 2003, consid. 2, con riferimenti).

E. 7.4

Nelle procedure fiscali vige il principio inquisitorio. Nell'ambito delle procedure relative alle imposte dirette, l'autorità di tassazione deve accertare i fatti d'ufficio. Il contribuente è tuttavia tenuto a prestare ampia collaborazione nell'accertamento dei fatti. Deve fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa e esatta (articoli 126 cpv. 1 LIFD e 42 cpv. 1 LAID; art. 200 cpv. 1 LT). Le autorità fiscali e giudiziarie devono sottoporre i fatti giuridicamente rilevanti che sono stati raccolti ad un (libero) apprezzamento delle prove (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale n. 2C_605/2015 del 5.11.2015 consid. 2.3.1 e 2.3.2 con riferimenti). Di principio, il grado di prova richiesto è quello della prova piena,

che presuppone che il tribunale non abbia più seri dubbi circa l'esistenza dei fatti addotti oppure che gli eventuali dubbi residui appaiano trascurabili. Il grado di verosimiglianza richiesto è tale che non si deve più ragionevolmente contare con la possibilità del contrario. Il grado di prova della verosimiglianza preponderante rappresenta per contro un'attenuazione della prova e non è sufficiente per la prova piena (sentenza n. 2C_605/2015 citata, consid. 2.3.2 con riferimenti). Se, nonostante la collaborazione conforme ai suoi obblighi da parte del contribuente, dopo l'apprezzamento delle prove gli elementi imponibili non possono essere accertati e gli stessi non devono essere stabiliti per apprezzamento, trovano applicazione anche nel diritto tributario le regole che concernono la ripartizione oggettiva dell'onere della prova secondo l'art. 8 CC. L'autorità fiscale è dunque tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (sentenza n. 2C_605/2015 citata, consid. 2.3.3 con riferimenti; cfr. anche Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 27 ss. all'introduzione agli articoli 122 ss. LIFD, p. 399 ss.).

E. 7.5

Nell'ambito delle prestazioni valutabili in denaro le autorità fiscali devono apportare la prova che la società ha fornito una prestazione e che non ha ottenuto una controprestazione oppure una controprestazione sufficiente. Se le prove raccolte dall'autorità fiscale forniscono indizi a sufficienza che rivelano l'esistenza di una tale sproporzione, spetta allora al contribuente stabilire l'esattezza delle sue affermazioni contrarie. Una volta che un fatto è dato per acquisito, la questione dell'onere della prova non si pone più (sentenza TF 2C_11/2018 del 10.12.2018, consid. 6.2; TF 2C_333/2017 del 12.4.2018 consid. 4.1.). 8. 8.1. La questione se sussista o meno una sproporzione tra la prestazione fornita da parte della società e la controprestazione che ne ricava si determina facendo un confronto con quello che sarebbe stato pattuito tra persone indipendenti ("Drittvergleich"). Si tratta di esaminare se la prestazione sarebbe stata accordata, nella stessa misura, anche ad un terzo estraneo alla società, ossia si deve verificare se il principio della piena concorrenza ("Dealing at arm's length") è stato rispettato. Questo modo di procedere permette d'identificare il valore venale del bene trasferito oppure del servizio reso, con il quale la controprestazione effettivamente pretesa deve essere comparata (sentenza TF 2C_11/2018 del 10.12.2018 consid. 7.3 e giurisprudenza citata). 8.2. Come già ricordato, il procedimento penale è stato aperto nel 2012, nei confronti di _____ ed _____, entrambi amministratori della _____. Se _____ ha affidato – a proprie spese – la difesa all'avv. _____, invece, ha dato mandato allo _____, peraltro stesso patrocinatore della _____. Come visto, la nota professionale emessa dallo Studio legale in parola è stata assunta unicamente per metà da parte della _____. Ora, appare chiaro che l'assunzione della parte delle spese riferite ad _____, da parte della società ricorrente, non sarebbe stata accordata se quest'ultimo non fosse il detentore delle quote azionarie della società. In effetti, nel caso in cui l'amministratore fosse stato un terzo, ritenuto come il procedimento penale è stato aperto e poi diretto contro _____, la società – costituitasi accusatrice privata nel processo penale contro _____ ed _____ - non avrebbe assunto i costi della difesa di chi rivestiva una parte procedurale di per sé opposta alla sua, con possibilità di apertura di un procedimento di natura civile. Peraltro i costi legali per la stessa società sono stati comunque assunti dalla compagnia assicurativa nella misura compatibile con la sua posizione nel procedimento quale accusatrice privata. Nei confronti della società non vi era minaccia di alcuna incombente

sanzione. 8.3. Motivo per il quale, sono giustificate le riprese, a titolo di prestazione valutabile in denaro, delle spese legali nella misura di fr. 42'956.- nel 2012, fr. 15'000.- nel 2013 e fr. 45'000.- nel 2014. IV. Accantonamento per danni ambientali 9. 9.1. La contribuente censura parimenti il mancato riconoscimento degli accantonamenti aggiuntivi, operati nel 2012 (fr. 150'000.-) e nel 2013 (fr. 100'000.-), a titolo di danni ambientali. La ricorrente spiega nel ricorso (pagine 14 – 15) che il primo dei due accantonamenti è quello per “danni ambientali” riferito al caso di inquinamento scoperto presso i depositi della società nel Comune di _____ (mapp. _____ e _____ RFD _____). L'accantonamento è stato originariamente costituito nel 2000, “(...) parzialmente utilizzato e poi aumentato nel corso del 2012 e del 2013”. L'UTPG contesterebbe questi due ultimi aumenti. Gli aumenti in questione, sarebbero legati al fatto che, a cavallo tra il 2012 ed il 2013, la _____ avrebbe “ripreso in mano il dossier” , richiedendo formalmente la presentazione di un capitolato d'oneri per l'esecuzione dell'indagine dettagliata ex art. 14 OSiti, mezzo attraverso il quale “(...) si deve giungere a valutare gli obiettivi e l'urgenza del risanamento”. 9.2. La Divisione delle contribuzioni, nelle osservazioni al ricorso del 28.2.2019, in relazione ai precitati accantonamenti ha indicato che il 24.1.2013 la Sezione per la protezione dell'aria, dell'acqua e del suolo (_____) avrebbe invitato la _____ ad eseguire i seguenti interventi: effettuare dei controlli regolari delle acque trattate ed immesse nella canalizzazione pubblica (da subito); entro il 30.4.2013, inoltrare il capitolato d'oneri per l'esecuzione dell'indagine dettagliata ex art. 14 OSiti; entro il 31.12.2013, eseguire un'indagine dettagliata ed inoltrare un rapporto con i risultati dell'indagine, la valutazione del sito, eventuali obiettivi del risanamento e l'eventuale progetto di risanamento. La contribuente sarebbe stata esortata dalla _____ ad adempiere ai propri obblighi di monitoraggio unicamente nel gennaio del 2013 e non anche nel 2012. Motivo per il quale nel 2012 non sarebbe stato ammesso un accantonamento, basato su fatti svoltisi nel 2013. Per quanto concerne il 2013, alla contribuente sarebbe stato fatto ordine di procedere a delle indagini, mentre non le sarebbe stato imposto di “procedere ad un risanamento dei siti inquinati” . Ragione per cui gli accantonamenti, secondo l'autorità fiscale, non potrebbero eccedere i costi di tale indagine. Dal momento che l'accantonamento di fr. 500'000.-, costituito nel 2001 in virtù dei danni ambientali, non era ancora stato sciolto e non risultava alcun utilizzo di tali accantonamenti per far fronte alle “spese relative alle valutazioni e all'indagine richieste dalla _____” , tali ulteriori accantonamenti non si sarebbero rivelati necessari, per rapporto all'andamento dell'attività aziendale. Alla luce delle contrapposte posizioni, si tratta di esaminare se gli accantonamenti costituiti per danni ambientali nel 2012 e nel 2013 siano o meno giustificati fiscalmente. 10. 10.1. L'art. 63 cpv. 1 lett. a LIFD ammette accantonamenti per gli impegni sussistenti nel corso dell'esercizio e il cui ammontare è ancora indeterminato. Con ciò si intende un impegno che esiste effettivamente o almeno verosimilmente alla data di chiusura del bilancio, ma il cui importo esatto sarà noto solo nell'esercizio seguente o in uno successivo. Tuttavia, gli eventi che sono all'origine di tale spesa effettiva o probabile devono essersi già verificati nell'esercizio in corso. Ciò che è determinante è che si tratti di impegni sussistenti alla fine dell'esercizio (Duss , op. cit.; v. anche Danon , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 22 ad art. 63 LIFD). 10.2. Nello scritto indirizzato dalla _____ il 24.1.2013 alla _____ (doc. D allegato al ricorso), in merito ai mapp. _____ e _____ RFD _____ (di proprietà della _____ e dove sono ubicati i depositi della ricorrente), si legge quanto segue: Nel 2001, durante i lavori di ristrutturazione dei magazzini C e D, è stata rilevata la

presenza di un inquinamento da solventi clorurati nel terreno. Sono stati di conseguenza effettuati degli interventi di risanamento, che hanno comportato sia l'asportazione di materiale di scavo inquinamento che la posa di un impianto di trattamento delle acque di falda. La comunicazione dello stato dei lavori di risanamento con lo scrivente ufficio è stata mantenuta solamente fino al 2002; dopodiché non ci sono più state fornite informazioni fino alla nostra richiesta avvenuta nel corso del 2012 (p. 1). (...) Nostra presa di posizione Interventi da eseguire Prendiamo atto dei lavori di risanamento e di monitoraggio finora svolti (dal 2002 ad oggi). Risulta in particolare che i lavori di risanamento sono stati effettuati senza allestire l'indagine dettagliata (art. 14 OSiti), senza definire gli obiettivi del risanamento (art. 15 OSiti) e senza preparare un progetto di risanamento (art. 17 OSiti)". (p. 3) A seguito dello scritto in questione _____ è stata esortata ad intraprendere i tre interventi indicati da parte dell'autorità fiscale nelle proprie osservazioni al ricorso, nelle tempistiche indicate. 10.3. 10.3.1. Ora, nella dichiarazione fiscale per il 2012, e più in particolar modo nell'allegato 4, la contribuente, in relazione all'aumento di fr. 150'000.- dell'accantonamento del 2001 da fr. 500'000.- a fr. 650'000.-, per danni ambientali, si è limitata ad indicare: "inquinamento terreno mappali _____ RFD _____". Per quanto concerne il periodo fiscale 2012, come correttamente indicato da parte dell'autorità fiscale, l'aggiunta di accantonamento non è giustificata: in primo luogo, la _____ ha scritto alla contribuente unicamente nel 2013 per stabilire i provvedimenti (di monitoraggio) da intraprendere sui mappali oggetto di inquinamento. Alla data di chiusura del bilancio 2012 non esisteva ancora un impegno effettivo, rispettivamente un ordine di risanamento: in altri termini non si era ancora verificato l'evento all'origine della spesa. Già solo per tale ragione l'accantonamento in questione non è giustificato. 10.3.2. Inoltre, la ricorrente non ha comprovato la necessità dell'accantonamento richiesto per il 2012 (2C_712/2020 del 4.3.2021 consid. 5.2.; DTF 140 II 248 consid. 3.5.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 7 ad art. 29 LIFD). Il contribuente deve fornire una giustificazione fattuale dettagliata dell'accantonamento, della sua esistenza e della sua portata, anche se si tratta di una stima (sentenza SB.2019.00096 del 29.1.2020 del Tribunale amministrativo del Canton Zurigo, consid. 3.3.1). A fronte di un importo esistente già dal 2001, pari a fr. 500'000.- (e mai dissolto in precedenza), esistente quale accantonamento per l'inquinamento in questione, la _____ non ha fornito alcun giustificativo atto a sostanziare l'aumento del già consistente accantonamento iscritto a bilancio (come per esempio un preventivo dei costi ipotizzati). Anche per tale ragione, l'aumento dell'accantonamento, non sostanziato, non può essere accolto. Ad ogni modo l'autorità fiscale ha rilevato in maniera pertinente che l'accantonamento non può comunque eccedere i costi dell'indagine. 10.4. 10.4.1. Analogo discorso per quanto concerne l'ulteriore accantonamento per "danni ambientali", sempre per i mapp. _____ e _____ RFD _____ di proprietà della contribuente. Nel ricorso (p. 30), l'insorgente sostiene che l'accantonamento di fr. 100'000.- operato nel 2013. dipenda dal chiaro testo dell'art. 32 d LPAmb, secondo il quale "chi ha causato provvedimenti necessari per esaminare, sorvegliare e risanare siti inquinati ne assume le spese". In altri termini, a suo avviso, ai privati incombe il compito di far fronte alle spese (ingenti) in caso di inquinamento, fra le quali i costi delle indagini ambientali, della sorveglianza dei fondi inquinati e contaminati ed il loro effettivo risanamento. In sede di replica del 2.5.2019, a proposito degli accantonamenti per danni ambientali sui fondi dove sono ubicati i depositi della _____ la ricorrente si è così espressa (p. 13): "(...). Gli approfondimenti in corso porteranno all'identificazione delle ulteriori misure e degli ulteriori interventi da realizzare.

Allo stato attuale, sulla base delle informazioni a disposizione, si ritiene che i costi per il risanamento potrebbero situarsi tra i 0.5 e i 2.5 milioni di CHF, a dipendenza delle varianti di intervento". 10.4.2. L'accantonamento non può superare l'importo che, in base a tutte le circostanze e a una stima ragionevole, si prevede di utilizzare e che già comporta un onere corrispondente sul risultato d'esercizio nell'esercizio in questione (sentenza SB.2011.00050 del 21.9.2011 del Tribunale cantonale amministrativo, consid. 2.1.1). Nel caso di specie, l'accantonamento relativo all'inquinamento dei fondi sopra i quali sono ubicati i depositi/magazzini della _____ era già esistente dal 2001. Nel 2013, la società non ha comprovato in maniera verosimile l'esistenza di future fuoriuscite monetarie in misura superiore all'importo già accantonato (e mai sciolto) in precedenza. Come già indicato, non è stato in tal senso prodotto alcun preventivo di costo con le varianti possibili di intervento: la società si è limitata a presentare una stima del tutto approssimativa. Ritenuto come l'onere della prova circa l'esistenza e l'ammontare degli accantonamenti compete alla contribuente, lo stesso, per le ragioni sopra esposte è stato disatteso. Motivo per il quale, anche su questo punto le decisioni dell'UTPG meritano piena tutela.

E. 11

Il ricorso è respinto. La tassa di giustizie e le spese di procedura sono poste 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. 4'000.– b. nelle spese di cancelleria di _____ complessivi fr. 500.– per un totale di _____ fr. 4'500.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente giudizi _____ 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.