

TI_GERICHTE 80.2018.74 vom 15. März 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-03-15, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.74

FR: TI_GERICHTE 80.2018.74 du 15 mars 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.74 del 15 marzo 2018

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: accantonamenti, imposte, conguaglio periodo fiscale precedente, pagamento prima della fine dell'anno, ripresa

Erwägungen

E. 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; - le distribuzioni palesi o dissimulate di utili e le prestazioni a terzi non giustificate dall'uso commerciale.

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

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. 72 cpv. 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. 1.3

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 un'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. 1.4

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 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. 1.5

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 28.12.2015, 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 n. 2A.549/2005 del 16 giugno 2006, in: StPS 24 p. 100, consid. 2.1; Bernardoni/ Bortolotto , La fiscalità dell'azienda, 2ª ediz., Mendrisio 2010, p. 73 ss.; Locher , Kommentar zum DBG, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 2 ad art. 58 LIFD, p. 242; Richner/Frei/Kaufmann/ meuter , Handkommentar zum DBG, 2ª ediz., Zurigo 2009, n. 1 ad art. 58 LIFD, p. 713). Secondo il principio della periodicità valido nel diritto fiscale svizzero, un'azienda deve essere tassata in un determinato anno fiscale sull'utile realizzato nel corrispondente periodo. I risultati dei differenti esercizi annuali non devono perciò venir compensati tra loro, aumentando o diminuendo quelli di un determinato periodo a favore o a carico di un altro. Se si verifica una violazione del principio di periodicità, va di conseguenza operata una correzione fiscale (sentenza TF 2A.464/2006 del 15.1.2007 consid. 3).

E. 2.1

Gli oneri giustificati dall'uso commerciale comprendono anche le imposte federali, cantonali e comunali (cfr. art. 59 cpv. 1 lit. a LIFD; art. 68 cpv. 1 lit. a LT). Per quanto riguarda le persone giuridiche, le imposte sono deducibili unicamente nella misura in cui sono state contabilizzate secondo il principio di periodicità e sono effettivamente dovute nel periodo fiscale di riferimento (StE 2002 B 72.12.2 nr. 29). L'ammontare dell'accantonamento non è comunque lasciato alla libera discrezione del contribuente, ma deve essere valutato secondo il principio della buona fede, in funzione dell'importo delle imposte che bisognerà verosimilmente corrispondere. Non è inoltre necessario che il debito fiscale sia già esigibile alla fine dell'esercizio commerciale, né che sia esattamente determinato. I debiti fiscali esistenti - che non sono ancora stati pagati - devono essere registrati quale debiti anche nel bilancio (Böckli , Neue OR – Rechnungslegung, 2014, p. 237; sentenza TF 2C_651/2012 consid. 4.2.1 del 28.9.2012; Bernardoni/Bortolotto , La fiscalità dell'azienda, Mendrisio 2010, pag. 168-169.).

E. 2.2

Come visto, gli accantonamenti sono ammessi, a carico del conto profitti e perdite per gli impegni sussistenti nel corso dell'esercizio e il cui ammontare è ancora indeterminato (art. 63 cpv. 1 lit. a LIFD; art. 72 cpv. 1 lit. a LT). Quando viene meno il motivo per il quale era stato creato l'accantonamento, quest'ultimo deve essere sciolto o diminuito in proporzione (art. 63 cpv. 2 LIFD e 72 cpv. 2 LT). Il diritto fiscale esige espressamente che la dissoluzione degli accantonamenti vada ad aumentare l'utile imponibile (accredito a conto economico). La giustificazione degli accantonamenti deve pertanto essere verificata costantemente. Per poter fare affidamento sull'utile ottenuto nell'esercizio commerciale, gli accantonamenti divenuti superflui devono essere sciolti. Il principio della periodicità vieta una diminuzione dell'utile imponibile attraverso la costituzione di accantonamenti esagerati. Conseguentemente i risultati degli esercizi commerciali non devono essere compensati tra loro diminuendo oppure aumentando i risultati a favore oppure a carico di altri periodi fiscali. Delle correzioni fiscali devono essere intraprese quando è violato il principio di periodicità. Per tenere conto dei differenti criteri di valutazione, subentra la nozione di bilancio contabile e di bilancio fiscale (Bernardoni/Bortolotto , op. cit., p. 153; RDAF 2011 II 70, 75; sentenza TF 2C_392/2009 del. 23.8.2009; sentenza TF 2C_553/2007 del 29.9.2008 consid. 2.1.; sentenza TF 2C_1168/2016 del 1°5.2017 consid. 3.2.)

E. 3.1

Nel caso in esame, la ricorrente ha proceduto a un accantonamento di fr. 120'000.-, che comprende, oltre alle imposte dovute per il periodo fiscale in corso (2016), anche il saldo dell'imposta federale diretta del 2014 (fr. 108'591.20). L'autorità fiscale ha tuttavia ritenuto ingiustificato l'accantonamento, nella misura in cui si riferiva al conguaglio dell'IFD 2014, per il fatto che il corrispondente importo era stato pagato il 21/22.12.2016. Di conseguenza, ha calcolato in fr. 30'000.- l'accantonamento giustificato per il 2016, tenuto conto della ripresa dipendente dallo scioglimento dell'accantonamento ingiustificato. Ha pertanto proceduto a una ripresa di fr. 90'000.-. Di parere avverso RI 1, secondo cui il debito fiscale in parola sarebbe stato saldato da parte dell'azionista senza darne comunicazione alla società, motivo per cui tale operazione non è stata ritenuta in contabilità. La ricorrente precisa a tale riguardo: “ Va qui rilevato che la mancata registrazione, nella contabilità 2016, del pagamento del saldo dell'imposta federale diretta 2014 di CHF 108'591.20, non ha in ogni caso modificato il risultato dell'esercizio 2016, in quanto avrebbe avuto il solo

effetto di ridurre sia l'ammontare dell'accantonamento imposte a bilancio (passivo), sia del credito che la contribuente vanta nei confronti dell'azionista (attivo)" (ricorso 13/16.4.2018, p. 3).

E. 3.2

Ora, l'autorità fiscale ha applicato correttamente gli art. 63 cpv. 2 LIFD e 72 cpv. 2 LT: il conguaglio IFD 2014 è stato pagato a fine 2016. Il debito per l'IFD 2014 nei confronti dell'autorità fiscale era pertanto stato saldato e non sussisteva più al 31.12.2016. Dal punto di vista fiscale, l'accantonamento per tale importo non aveva pertanto più ragione d'esistere. In effetti, in ambito di accantonamenti per le imposte, l'autorità fiscale è chiamata costantemente a verificarne la congruità. Nel caso che qui ci occupa il conguaglio dell'IFD 2014 non solo era già stato stabilito mediante decisione cresciuta in giudicato, ma è stato anche pagato prima del 31.12.2016. Non rappresentava pertanto più un impegno debitorio per RI 1 alla fine del periodo fiscale 2016.

E. 3.3

Le spiegazioni fornite dalla ricorrente, secondo cui l'azionista avrebbe proceduto al pagamento direttamente, senza darne comunicazione alla società, non consente di giungere a una diversa conclusione, in quanto non fa altro che confermare che il debito fiscale litigioso era estinto alla fine del periodo fiscale. Non è il caso di approfondire le ragioni per cui l'azionista ha pagato quanto dovuto dalla società. Se si esamina il bilancio della RI 1 al 31.12.2016 si può comunque notare che, agli attivi, l'impresa poteva beneficiare di un'esigua liquidità (fr. 179.59) e di "prestiti ad azionisti" per ben fr. 336'200.-. Ora, tenuto conto che per il pagamento del conguaglio dell'IFD 2014 era stata concessa una proroga fino al 31.12.2016, come pure del fatto che la liquidità della società era insufficiente per poter far fronte agli impegni fiscali, l'azionista potrebbe aver proceduto al pagamento proprio per evitare procedure esecutive nei confronti della società. In questo contesto, va tuttavia ricordato che versamenti a fondo perso del socio alla società di capitali, al di fuori di un aumento di capitale, si devono qualificare come conferimenti di capitale, come tali esenti dall'imposta secondo l'art. 60 lett. a LIFD. Il conseguente incremento patrimoniale non produce alcun effetto sull'utile della società, indipendentemente dal fatto che quest'ultima necessitasse di un risanamento (Locher, Kommentar DBG, vol. II, Basilea 2004, n. 19 ad art. 60 LIFD, p. 391; Brülisauer, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz. Basilea 2017, n. 46 ad art. 60 LIFD, p. 1428). Si deve tuttavia constatare che, nel bilancio al 31.12.2016, non risulta alcun incremento del capitale proprio della società, per effetto di un versamento a fondo perso dell'azionista.

E. 3.4

Alla stessa conclusione si perviene, considerando l'affermazione della ricorrente secondo cui il pagamento dell'imposta da parte dell'azionista "non ha in ogni caso modificato il risultato dell'esercizio 2016, in quanto avrebbe avuto il solo effetto di ridurre sia l'ammontare dell'accantonamento imposte a bilancio (passivo), sia del credito che la contribuente vanta nei confronti dell'azionista (attivo)". Con questa frase, l'insorgente sembra intendere che avrebbe prestato alla società l'importo necessario a far fronte al pagamento dell'imposta. Tuttavia, ciò presupporrebbe due modifiche del bilancio al 31.12.2016. Una modifica di bilancio, mediante la quale una contabilizzazione conforme al diritto commerciale viene sostituita con una a sua volta conforme al diritto commerciale, secondo la giurisprudenza, è peraltro consentita solo fino al momento dell'inoltro della

dichiarazione d'imposta. Una modifica del bilancio da parte della società contribuente è ammessa ancora nel corso della procedura di tassazione essenzialmente solo se si dimostra che è stata decisa per un errore scusabile sulle conseguenze fiscali di determinate registrazioni. Sono di solito escluse per contro modifiche del bilancio, che comportano una diversa valutazione allo scopo di compensare riprese decise nella procedura di tassazione o che sono intraprese solo per motivi di risparmio d'imposta. "Correzioni di bilancio" giustificate da simili motivi devono a loro volta essere ammesse con estremo riserbo (DTF 141 II 83, consid. 3.3, con riferimenti). Nel caso in discussione, la ricorrente ha accennato all'esistenza di un prestito da parte dell'azionista solo dopo che l'autorità di tassazione ha proceduto alla ripresa sull'utile imponibile. In queste circostanze, non può essere ammessa una modifica del bilancio nel senso indicato.

E. 3.5

La decisione impugnata, con cui l'Ufficio di tassazione ha ripreso l'accantonamento per l'imposta federale diretta del 2014 della ricorrente, si rivela pertanto legittima.

E. 4

Il ricorso è respinto. Tasse di giustizia e spese 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. 1'500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 300.– per un totale di fr. 1'800.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presen 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.