

## **TI\_GERICHTE 80.2021.259 vom 21. Oktober 2021**

TI Tribunale d'appello, 2021-10-21, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2021.259](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.259)

FR: TI\_GERICHTE 80.2021.259 du 21 octobre 2021

IT: TI\_GERICHTE 80.2021.259 del 21 ottobre 2021

### **Regeste**

Imposta sugli utili delle persone giuridiche: accantonamenti, emergenza sanitaria COVID 2019, non accantonamento generale nel 2020, verifica dei presupposti

### **Erwägungen**

#### **E. 22**

Dezember beschloss der Bundesrat in Absprache mit den Kantonen die zweite Schliessung aller Gastronomiebetriebe. Nur Take-away und Home Delivery bleibt gestattet. Die Schliessung ist bis am 28.2.2021 beschlossen und der Verwaltungsrat geht davon aus, dass diese bis am 31.3.2021 forgeföhrt wird. Für die Deckung der nicht durch die Kurzarbeitsentschädigung sowie au dem Abbau der Rückstellung für Ferien- und Freitage gedeckten Aufwand hat die Gesellschaft eine Rückstellung von 600'000.- gebildet. Diese wird zur Deckung der Verluste verwendet und der Restbestand aufgelöst sobald die Covid-19 Pandemie keine Auswirkung auf das Geschäftsergebnis mehr hat". C. Con decisione di tassazione IC/IFD 2020 dell'8.7.2021 l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche (in seguito UTPG) effettuava, nell'utile, una ripresa fiscale di CHF 600'000.- (cfr. calcolo Pt. "2.1. Costi non deducibili fiscalmente addebitati al conto economico", "Accantonamenti non giustificati dall'uso commerciale") e commisurava l'utile imponibile, sia per l'IC che per l'IFD in fr. 500'800.- ed il capitale imponibile in fr. 5'288'000.-. D. a. Il 9/10.8.2021 la contribuente, rappresentata dalla \_\_\_\_\_, presentava reclamo contro la decisione di tassazione IC/IFD 2020, contestando la ripresa fiscale di fr. 600'000.-. Spiegava che gli accantonamenti sarebbero stati giustificati dall'uso commerciale, in quanto costituiti per poter far fronte alle difficoltà economiche future, e meglio: "[...] la ditta \_\_\_\_\_ gestisce tre ristoranti nella zona di \_\_\_\_\_. Il settore di attività della ditta, ossia la ristorazione, ha sofferto – e soffre tutt'ora – le conseguenze della pandemia Covid-19. Al momento della chiusura dei conti 2020 della società, ovvero nel mese di febbraio 2021 [...] la ditta si trovava chiusa per ordine delle autorità svizzere dal mese di dicembre 2020 e senza nessuna certezza circa le tempistiche di una possibile riapertura dell'attività." Secondo l'insorgente, in applicazione dell'art. 960e cpv. 2 CO, se in considerazione di eventi passati v'è da attendersi che in esercizi futuri si verifichi un deflusso di mezzi, occorre costituire a carico del conto economico gli accantonamenti prevedibilmente necessari. Sulla scorta della disposizione precedentemente citata, il diritto commerciale infatti non solo ne permette la registrazione, ma addirittura la esige. b. Il 24.9.2021 l'UTPG, tramite e-mail, chiedeva alla reclamante di fornire " un calcolo di dettaglio dell'accantonamento di CHF 600'000.- e della relativa documentazione a supporto ". c. Con scritto dell'8.10.2021 la contribuente, dopo aver ribadito il contesto storico della chiusura dei conti per il 2020 nonché il fatto che nel 2020 la cifra d'affari, rispetto all'anno precedente, era diminuita di circa 2.5 milioni di franchi, comunicava, senza fornire ulteriori

dettagli in merito, che il suddetto accantonamento era così composto: Ferie e festivi non coperti da indennità lavoro ridotto (CHF 25'000 x 4 mesi) CHF 100'000.- Oneri locazione x 4 mesi (CHF 30'000 x 4 mesi) CHF 120'000.- Quota parte altri costi mensili di natura fissa (CHF 65'000 x 4mesi) CHF 260'000.- Ammortamenti (minimi) su sostanza fissa (CHF 30'000 x 4 mesi) CHF 120'000.- La reclamante osservava inoltre che, stando ai dati dei primi quattro mesi dell'anno 2021, aveva realizzato una perdita importante, ben superiore all'accantonamento allibrato a bilancio. E. Con decisione del 21.10.2021, l'UTPG respingeva il reclamo. L'autorità fiscale, in relazione alla posizione "accantonamento" sosteneva: "Dal dettaglio della posizione risulta che essa è interamente composta da costi di competenza del periodo fiscale 2021, che essa avrebbe dovuto sostenere indipendentemente dalle nuove chiusure imposte dalle autorità a fine 2020. Pertanto essa non comprende costi, perdite o impegni finanziari che hanno effettivamente (o almeno verosimilmente) origine nel 2020 in seguito alla crisi pandemica, il cui ammontare è ancora incerto e che comporteranno un'uscita monetaria in un periodo fiscale successivo". Diversamente dalla \_\_\_\_\_, l'autorità fiscale era dell'avviso che non sussistesse un obbligo di contabilizzazione ai sensi dell'art. 960e cpv. 2 CO e che, ai sensi degli art. 72 LT e 63 LIFD, l'accantonamento non fosse giustificato. F. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la \_\_\_\_\_, rappresentata dalla \_\_\_\_\_, chiede di annullare la decisione di tassazione dell'anno 2020 e ammettere l'accantonamento di CHF 600'000.- a bilancio, così come di "poter essere sentita in sede di dibattimento". Premesso che un accantonamento deve essere giustificato dall'uso commerciale, l'insorgente ritiene che il diritto fiscale non conferisca a questa condizione una portata autonoma per rapporto al diritto contabile. Motivo per il quale tutti gli accantonamenti per i quali il diritto contabile esige la contabilizzazione sono giustificati dall'uso commerciale e devono – di principio – altresì essere accettati da parte dell'autorità fiscale. Secondo il principio di periodicità, un accantonamento, per essere ammesso fiscalmente, deve trovare origine nel corso dell'esercizio commerciale in cui viene costituito. Tutti i fatti intervenuti prima della data determinante del bilancio devono essere presi in considerazione. I conti annuali della ricorrente sarebbero stati allestiti nel febbraio 2021, quando i contagi, nel Canton Ticino, risultavano "alquanto allarmanti" e l'intero settore della ristorazione si trovava chiuso per ordine dell'autorità federale dal dicembre 2020 e "(...) senza certezza circa le tempistiche di una possibile riapertura dell'attività". Al momento della definizione dei conti annuali 2020, la \_\_\_\_\_ non era a conoscenza della durata effettiva della chiusura e di conseguenza, nei vari scenari ipotizzati dalla Direzione, vi era anche quello di dover ricorrere a misure drastiche quali il licenziamento di tutto il personale. In questo caso, così come prescritto dalla legge, non "(...) hanno diritto all'indennità di lavoro ridotto i lavoratori durante il termine di disdetta legale o stipulato contrattualmente (...)". Ciò significa che la società, in tal caso, non avrebbe beneficiato di aiuti finanziari da parte della Confederazione. Motivo per il quale, in queste circostanze, il diritto commerciale non solo permetterebbe la registrazione di un accantonamento, ma addirittura lo esigerebbe, e dovrebbe pertanto essere riconosciuto anche a livello fiscale. G. Nelle osservazioni del 12.1.2022 l'UTPG conferma la sua decisione di tassazione, adducendo che la ricorrente non avrebbe sostanziato l'accantonamento preteso, indicando in maniera del tutto generica la composizione dello stesso: non sarebbe infatti dato sapere a cosa si riferisca la "quota parte altri costi mensili di natura fissa" pari a fr. 260'000.- né a cosa si riferiscano gli "ammortamenti (minimi) su sostanza fissa pari a fr. 120'000.-" e quale nesso di causalità possano avere con l'emergenza Coronavirus. In relazione alla quota relativa alle "ferie e

festivi non coperti da indennità di lavoro ridotto ” l’UTPG ricorda che i ristoranti erano stati chiusi per ordine delle autorità con possibilità di “take away”. Anche per questa parte di accantonamento non si saprebbe su quali basi sia stato calcolato l’importo mensile di fr. 25'000.-. Oltre a ciò l’UTPG ribadisce che il contestato accantonamento sarebbe in sostanza costituito da costi che la società avrebbe dovuto in ogni caso sostenere, indipendentemente dalle chiusure imposte dalle autorità a fine 2020. A tal proposito rileva che lo Steuerrekursgericht di Zurigo, in una recente sentenza, ha precisato che dei costi derivanti da “ Dauerverträgen ” (nel caso in giudicato si trattava di pigioni residue fino alla scadenza contrattuale in seguito a rescissione anticipata del contratto di affitto), quindi perdite future relative a contratti permanenti, non “ costituiscono accantonamenti giustificati dall’uso commerciale ”. L’accantonamento contabilizzato nel 2020 sarebbe interamente composto da costi di competenza del 2021. Motivo per il quale, secondo l’UTPG, non sussisterebbe un obbligo di contabilizzazione ai sensi dell’art. 960e cpv. 2 CO, con la conseguenza che l’accantonamento di fr. 600'000.- non sarebbe fiscalmente giustificato. H. Il 21.11.2022 si è tenuta un’udienza, in occasione della quale la contribuente ha prodotto una memoria scritta. L’autorità fiscale ha indicato che esiste una “prassi non scritta” secondo la quale gli accantonamenti Covid per il 2020 non sono riconosciuti. Esclude che siano pendenti dei reclami sullo stesso tema. Al riconoscimento degli accantonamenti si oppone il principio della periodicità: quando è stato chiesto di voler giustificare gli accantonamenti, i ricorrenti hanno fatto valere costi fissi “(...) che si riferiscono ai primi quattro mesi del 2021”. La ricorrente ha ribadito il fatto che, per definire il bilancio al 31.12.2020, si doveva considerare la chiusura delle attività ordinata dalle autorità proprio nel mese di dicembre 2020. Inoltre, non ci sarebbero norme correttive del diritto tributario che consentono di negare un accantonamento ammesso dal CO. Diritto 1. Il ricorso verte sull’ammissibilità o meno dell’accantonamento di fr. 600'000.- denominato nel bilancio 2020 “ Rückstellung Covid 19 ” operato dalla contribuente. Quest’ultima ritiene data la necessità degli accantonamenti, poiché giustificati dall’uso commerciale e costituiti per far fronte alle difficoltà economiche future legate alla crisi pandemica. In particolar modo, la chiusura dei conti 2020 sarebbe avvenuta nel mese di febbraio 2021, quando i suoi ristoranti erano chiusi per ordine della Confederazione svizzera dal mese di dicembre 2020, senza alcuna certezza in relazione alle tempistiche di una possibile riapertura delle attività. In applicazione dell’art. 960e cpv. 2 CO, l’accantonamento sarebbe stato non solo necessario bensì esatto dalla legge stessa. Di diverso parere l’autorità fiscale, la quale indica, preliminarmente, che la \_\_\_\_\_ non ha comprovato né la necessità né l’ammontare dell’accantonamento “Covid 19”; inoltre l’accantonamento sarebbe riferito a costi di pertinenza del 2021, che la società avrebbe comunque dovuto sostenere. 2. 2.1. 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 ... 2.2. 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).

2.3. 2.3.1. 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).

2.3.2 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.).

2.4. 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.).

2.5. 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). 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). 2.6. 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.). 2.7. 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 (Verwaltungsgericht des Kanton Zürich, decisione del 29.1.2020, SB.2019.00096, consid. 3.3.1.). 3. 3.1. Si tratta ora di comprendere, per quanto attiene al periodo 2020 se sia o meno ammissibile – fiscalmente – l'accantonamento operato dalla contribuente a motivo della crisi pandemica “Covid 19”. 3.2. 3.2.1. Secondo la dottrina, il diritto contabile ammette il riconoscimento di un accantonamento “Coronavirus” (“ Corona-Rückstellung ”). In effetti un accantonamento forfettario per i rischi generali della crisi pandemica può essere qualificato come un accantonamento per misure volte a garantire durevolmente la prosperità dell'impresa secondo l'art. 960e cpv. 3 cifra 4 CO ( Duss , op. cit., p. 478 ss.). In alcuni casi, tuttavia, un accantonamento potrebbe anche essere fatto rientrare fra gli impegni esistenti alla fine dell'esercizio o alle perdite probabili da affari in corso, per i quali secondo l'art. 960e cpv. 2 CO si deve intraprendere un accantonamento se vi è un nesso sufficiente con l'esercizio trascorso. Sono pertanto ammissibili gli accantonamenti per obblighi imminenti e per rischi di perdita derivanti da forniture di beni e servizi, che saranno adempiuti solo in esercizi futuri e che non hanno ancora portato all'acquisizione di un credito. Ciò si verifica, ad esempio, in caso di contratti di fornitura e di appalto nel settore industriale, se esiste una preoccupazione giustificata che il cliente non sia in grado di pagare o che il fornitore non sia probabilmente in grado di soddisfare l'ordine e sia quindi inadempiente. Tuttavia, anche i rischi imminenti di perdita derivanti da rapporti giuridici durevoli, come i contratti di locazione, possono giustificare la costituzione di un accantonamento se si prevede che la prestazione dell'azienda stessa (messa a disposizione dell'immobile in affitto) comporterà una significativa futura riduzione del reddito locativo a causa della crisi pandemica. Ciò riguarda soprattutto i locatori di immobili in settori particolarmente colpiti dalla crisi, come la gastronomia e il commercio al dettaglio.

Riassumendo, la contabilizzazione di un “accantonamento Coronavirus” è ammissibile per il diritto contabile ( Duss , op. cit., p. 478 ss.; Verwaltungsgericht des Kanton Zürich, SB.2019.00096 del 29.1.2020, consid. 3.2.1.). 3.2.2. Gli accantonamenti previsti dal diritto commerciale devono essere costituiti anche se non sono riconosciuti ai fini fiscali (Treuhand Kammer [a cura di], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Zurigo 2014, p. 216). 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. le sentenze CDT n. 80.2018.251 del 14.9.2021 consid. 9.6; 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). 3.3. 3.3.1. Dal punto di vista fiscale, fra i possibili casi di accantonamento previsti dall’art. 63 cpv. 1 LIFD, possono entrare in linea di conto, ai fini della sussunzione di un “accantonamento Corona” lecitamente contabilizzato secondo le disposizioni del diritto contabile, le fattispecie previste all’art. 63 cpv. 1 lett. a LIFD e lett. c LIFD ( Duss , op. cit.). 3.3.2. 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. Un’obbligazione da rilevare mediante un accantonamento può sorgere per legge, per contratto o per altra causa giuridica (ad esempio, un atto illecito o un indebito arricchimento). Tuttavia, gli accantonamenti per obblighi che non sono ancora concreti alla fine dell’esercizio non sono generalmente ammissibili ai fini fiscali e quindi vengono ripresi. Esempi tipici di accantonamenti veri e propri secondo l’art. 63 cpv. 1 lett. a LIFD sono gli obblighi di garanzia e di risarcimento danni, come i pagamenti fondati sulla responsabilità civile o le spese legate a procedimenti legali in corso (rischi di contenzioso). Anche gli accantonamenti per pene convenzionali provocate dalla fornitura di una prestazione non conforme al contratto costituiscono accantonamenti di natura commerciale, a condizione che alla data di chiusura del bilancio si possa seriamente prevedere che ne venga preteso il pagamento. Anche le spese derivanti da impegni di garanzia esplicitamente menzionate nell’art. 960e cpv. 3 cifra 1 CO possono essere dedotti fiscalmente sotto questa voce, nella misura in cui è prevedibile che debbano essere pagate. In relazione alla crisi pandemica, rientrano fra gli accantonamenti ammessi in particolar modo gli obblighi di risarcimento danni e le pene convenzionali nell’ambito di contratti di fornitura e di appalto, se è prevedibile che il fornitore non sia in grado di adempiere correttamente la sua prestazione. 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). 3.3.3. L’art. 63 cpv. 1 lett. c LIFD ammette accantonamenti anche per gli altri rischi di perdite imminenti nel corso dell’esercizio. Da un lato, è necessario che il rischio di perdita sia sorto nel corso dell’esercizio e, dall’altro, che il rischio sia imminente. In pratica, questa disposizione riguarda, tra l’altro, gli accantonamenti per le riparazioni più importanti, come il rifacimento delle facciate, la sostituzione degli impianti di riscaldamento o degli ascensori, ecc. Tuttavia, il diritto contabile lascia un ampio margine di manovra per la costituzione di accantonamenti per altri rischi di perdita imminenti. Tali accantonamenti

possono essere appropriati, ad esempio, nel caso di perdite imminenti da affari in corso, in particolare nel caso di minori afflussi attesi da contratti e rapporti giuridici duraturi che sono sorti o esistevano già nell'esercizio concluso (Duss , op. cit.). 3.3.4. Gli accantonamenti per la copertura di rischi futuri o per il finanziamento di investimenti futuri non sono consentiti dalla normativa fiscale (DTF 103 Ib 366 consid. 4; Verwaltungsgericht des Kanton Zürich, decisione del 29.1.2020, SB.2019.00096, consid. 5.3.1.). Lo stesso vale per gli accantonamenti per perdite di guadagno, che potrebbero verificarsi nel futuro (sentenza TF 2C\_478/2011 consid. 2.1.; 2C\_787/2012 del 15.1.2013, consid. 2.5.; Locher , Kommentar DBG, 2 a ed., Basilea 2019, n. 41 ad art. 29 LIFD; Danon , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 35 ad art. 63 LIFD).

4. 4.1. Le autorità di tassazione di diversi Cantoni si sono pronunciate, nel corso del 2020, in merito all'ammissibilità di accantonamenti forfetari "coronavirus" nei bilanci annuali 2019. Si tratterebbe di accantonamenti che non sono imposti dalle disposizioni del diritto contabile, ma che potrebbero comunque essere costituiti secondo l'art. 960e cpv. 3 cifra 4 CO. Nella maggior parte dei casi, i Cantoni hanno escluso il riconoscimento di simili accantonamenti (per esempio, Appenzello Esterno, Berna, San Gallo, Svitto, Ticino, Vaud e Zurigo). Alcuni Cantoni hanno intrapreso una strada diversa e in misura limitata hanno ammesso accantonamenti forfetari per rischi generali e perdite previste in relazione alla crisi pandemica (p. es. Argovia, Turgovia, Vallese e Zugo), adottando soluzioni giustificate dal punto della politica finanziaria e sociale, ma opinabili sotto il profilo del diritto dell'armonizzazione ( Duss , op. cit.).

4.2. Alcuni Cantoni si sono pronunciati anche in merito agli accantonamenti nel bilancio dell'esercizio 2020. Il fisco del Canton Svitto ha ritenuto ingiustificato in termini economici un accantonamento in relazione alla pandemia. Le perdite di entrate della primavera 2020 e dell'autunno/inverno 2020 avrebbero infatti avuto un impatto diretto sul bilancio 2020 ( [https://www.sz.ch/public/upload/assets/52419/Steuerverwaltung%20Schwyz\\_Informationen%20zur%20Corona-Pandemie\\_2021-03-25\\_final.pdf](https://www.sz.ch/public/upload/assets/52419/Steuerverwaltung%20Schwyz_Informationen%20zur%20Corona-Pandemie_2021-03-25_final.pdf) , sito visualizzato il 13.3.2023), Secondo le autorità fiscali del Canton Berna, né il diritto commerciale né il diritto fiscale ammetterebbero la costituzione di accantonamenti per cali della cifra d'affari nel corso del 2020, riconducibili alla crisi pandemica. Sono ammessi accantonamenti correlati alla crisi sanitaria per l'anno 2020 unicamente in relazione a costi, perdite oppure impegni finanziari che sono effettivamente o con almeno verosimilmente sorti nel 2020, ma il cui ammontare è ancora incerto e che comporteranno un'uscita finanziaria unicamente in un periodo fiscale successivo ( <https://www.taxinfo.sv.ch/in.be.ch/taxinfo/display/taxinfofr/Crise+du+coronavirus+--+cons%C3%A9quences+pour+les+entreprises> , sito visualizzato il 14.3.2023), Per il fisco del Canton Ginevra, sono ammessi fiscalmente solo gli accantonamenti per rischi di perdita o obblighi nati durante l'esercizio commerciale durante il quale l'accantonamento è stato costituito. Di conseguenza, analogamente al 2019, nemmeno nel 2020, una società può costituire accantonamenti speciali deducibili fiscalmente nel 2020 per tener conto delle prevedibili perdite per il 2021, risultanti dagli effetti della pandemia di Coronavirus. Tali accantonamenti sono infatti assimilabili a riserve per futuri costi e sono in contrasto con il principio della periodicità ( <https://www.ge.ch/actualite/covid-19-questions-reponses-consequences-fiscales-pandemie-31-08-2021> , sito visualizzato il 14.3.2023). Anche per il fisco del Canton Basilea, per il 2020 ed il 2021 è possibile contabilizzare - secondo i principi generali - degli accantonamenti in relazione alla pandemia di Coronavirus. Valgono a proposito le condizioni ordinarie per il riconoscimento degli accantonamenti. Sono per contro esclusi accantonamenti "generali" per il Coronavirus. ( FAQ Steuerliche Praxisfragen aufgrund der

Massnahmen infolge der Corona-Pandemie, [https://www.steuerverwaltung.bs.ch/dam/jcr:7139e947-1052-4e14-ad8f-72a487fb1ef2/10018\\_mb\\_allg\\_faq\\_steuertliche\\_praxisfragen\\_corona-massnahmen\\_v20211229.pdf](https://www.steuerverwaltung.bs.ch/dam/jcr:7139e947-1052-4e14-ad8f-72a487fb1ef2/10018_mb_allg_faq_steuertliche_praxisfragen_corona-massnahmen_v20211229.pdf), sito consultato il 14.3.2023) 4.3. Deve essere condiviso il giudizio delle autorità fiscali, secondo le quali nell'esercizio 2020 non possono essere ammessi fiscalmente accantonamenti generali, legati all'emergenza pandemica, ma il loro riconoscimento dipende dalla verifica dell'adempimento dei presupposti generali, alla luce degli art. 63 LIFD e 72 LT e dei principi fiscali vigenti in materia. 5. 5.1. Ritornando al caso che qui ci occupa, la contribuente ha allibrato a bilancio 2020 un accantonamento denominato "Rückstellung COVID 19". Nell'allegato al bilancio, dopo aver ricordato che il 22.12.2020 il Consiglio federale ha decretato un'ulteriore chiusura degli esercizi pubblici, autorizzando unicamente il Take-away e l'home delivery, ha specificato che l'accantonamento è stato fatto per saldare le spese non coperte dall'indennità di lavoro ridotto e della riduzione dell'accantonamento per ferie e giorni di riposo. L'accantonamento sarebbe stato utilizzato per coprire le perdite e il saldo rimanente sarebbe stato sciolto non appena la pandemia di Covid-19 non avrebbe più avuto un impatto sui risultati aziendali. Dopo aver presentato reclamo, alla ricorrente è stato chiesto di voler esplicitare da quali componenti era formato l'accantonamento denominato "Rückstellung COVID 19". La \_\_\_\_\_ si è così determinata: Ferie e festivi non coperti da indennità lavoro ridotto (CHF 25'000 x 4 mesi) CHF 100'000.- Oneri locazione x 4 mesi (CHF 30'000 x 4 mesi) CHF 120'000.- Quota parte altri costi mensili di natura fissa (CHF 65'000 x 4 mesi) CHF 260'000.- Ammortamenti (minimi) su sostanza fissa (CHF 30'000 x 4 mesi) CHF 120'000.- Nello scritto dell'8.10.2021 indicava inoltre: "(...) il Consiglio di amministrazione ha dovuto stanziare un adeguato accantonamento a copertura dei costi riconducibili alla chiusura, all'epoca stimata in 4 mesi (ovvero fino al 30.04.21) che sono poi risultati quasi 5 mesi". 5.2. 5.2.1. In linea di principio, per i costi fissi, ivi comprese le spese per il personale, un accantonamento non è giustificato da considerazioni commerciali (sentenza della Commissione di ricorso in materia fiscale del Canton Basilea Città StRKE n. 2009-157 del 26.8.2010 in BStPra 2/2012, p. 84 ss., consid. 4d). Si ha tuttavia diritto alla costituzione di un accantonamento per le ferie dei dipendenti non godute nell'esercizio trascorso, in quanto la mancata fruizione delle ferie nell'esercizio trascorso avrà un effetto monetario in futuro (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ed., Zurigo 2016, n. 11 ad art. 29 LIFD, p. 586). 5.2.2. Per quanto concerne l'accantonamento di fr. 100'000.- derivante da "ferie e festivi non coperti da indennità di lavoro ridotto", in dispregio dell'onere della prova che le pertoccava, la contribuente non ha presentato alcun documento a sostegno di questa componente dell'accantonamento. In ogni caso, come rettamente indicato dall'UTPG, i costi fatti valere sono "futuri", poiché di pertinenza del periodo fiscale 2021. Poiché se è vero che la diffusione della pandemia da COVID-19 si è diffusa – a livello svizzero – nel corso del 2020, nondimeno a livello economico – ed in particolar modo nel settore di attività della \_\_\_\_\_ – determinanti sono semmai le date delle varie chiusure stabilite dall'autorità a dipendenza dell'evoluzione pandemica. Ora, i fatti per i quali è stato richiesto l'accantonamento relativo alle "ferie e festività" non coperti da lavoro ridotto, sono tutti relativi al 2021. Già solo per questo motivo, ed in applicazione del principio di periodicità, l'accantonamento per festività e ferie non coperte da ILR per il 2021 non può essere riconosciuto fiscalmente nel periodo fiscale 2020, siccome riferito ad eventi "futuri". L'accantonamento, per ferie non godute nel 2021, può semmai essere formato nel bilancio 2021. 5.2.3. A ciò si aggiunge comunque che, nella Legge federale del 25 settembre 2020 sulle basi legali delle ordinanze del Consiglio

federale volte a far fronte all'epidemia di COVID-19 (RS 818.102) è stata espressamente codificata, all'art. 15, l'indennità per perdita di guadagno a seguito della crisi pandemica. Nel calcolo dell'indennità per lavoro ridotto è inclusa – anche per il collaboratori con salario mensile – l'indennità per vacanze e giorni festivi, così come stabilito dal Tribunale federale (sentenza TF 8C\_272/2021 del 17.11.2021; cfr. anche Friedrich/Nedi, in ARV 2022 p. 90; <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa/msg-id-89336.html#:~:text=Secondo%20la%20sentenza%20del%20Tribunale,per%20vacanze%20e%20giorni%20festivi> ).

5.3. 5.3.1. Per quanto concerne i canoni di locazione, la contribuente ha contabilizzato un accantonamento di fr. 120'000.-, corrispondenti a fr. 30'000.- al mese per quattro mensilità. Anche in questo caso, l'insorgente non ha documentato questa posizione di bilancio e non è possibile comprendere esattamente a cosa si riferisca. In effetti, dalla disamina del conto economico emerge che la \_\_\_\_\_ corrisponde canoni d'affitto per diversi immobili (nello scritto consegnato in sede di udienza ha indicato di avere costi di locazione di circa fr. 400'000.- / 500'000.- all'anno). Ora, secondo un invalso principio, il contribuente deve fornire una giustificazione fattuale dettagliata dell'accantonamento, della sua esistenza e della sua portata, anche se si tratta di una stima (Verwaltungsgericht des Kanton Zürich, decisione del 29.1.2020, SB.2019.00096, consid. 3.3.1.). Anche se non è stata espressamente richiesta da parte dell'autorità fiscale, la contribuente avrebbe dovuto quantomeno esplicitare la richiesta di accantonamento indicando a quale locazione facesse riferimento, presentando se del caso anche il relativo contratto.

5.3.2. La contribuente fa valere nell'accantonamento il costo di locazione per il 2021 nel bilancio 2020. Ora, non è possibile effettuare alcun accantonamento per i futuri pagamenti dell'affitto ( Reich/Züger/Betschart , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar DBG, 4 a ed., Basilea 2022, n. 24 ad art. 29 LIFD; Verwaltungsgericht des Kantons Zürich SB.2019.00096, consid. 5.3.2.). Nella già citata sentenza del 26.8.2010 (BStPra 2/2012 p. 84 ss.), le autorità giudiziarie basilesi hanno stabilito che un accantonamento per costi fissi ( in casu si trattava di costi di locazione ma il principio era lo stesso anche per i costi fissi del personale) non è giustificato da considerazioni di natura commerciale. Il contratto di locazione è un contratto di durata e comporta un'obbligazione mensile specifica o determinabile con una precisa scadenza. Il corrispettivo viene a sua volta pagato mensilmente. La Commissione di ricorso fiscale del Canton Basilea Città ha affermato che le spese future non possono essere accantonate in anticipo sotto forma di accantonamenti fiscalmente deducibili. Se tale accantonamento fosse consentito, si potrebbe sempre effettuare un accantonamento per rischi aziendali generali per obblighi duraturi. Si tratterebbe di un'estensione eccessiva del principio di imparità.

5.3.3. Nel caso concreto, trattandosi di costi di locazione, e quindi costi fissi e futuri, legati ad un contratto di durata, gli stessi non possono essere riconosciuti fiscalmente in deduzione nel periodo fiscale 2020.

5.4. 5.4.1. La contribuente ha fatto valere altre due componenti nell'accantonamento Covid 19 per il periodo fiscale 2020: si tratta della “quota parte altri costi mensili di natura fissa” per un ammontare di fr. 260'000.- nonché degli “ammortamenti (minimi) su sostanza fissa” per fr. 120'000.-. Nelle proprie osservazioni al ricorso, l'autorità fiscale ha ribadito il fatto che la \_\_\_\_\_ non ha specificato né comprovato queste due componenti dell'accantonamento e quale fosse il loro nesso con la pandemia Covid 19.

5.4.2. 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 DBG). Il contribuente deve fornire una giustificazione fattuale dettagliata dell'accantonamento, della sua esistenza e della sua

portata, anche se si tratta di una stima (Verwaltungsgericht des Kanton Zürich, decisione del 29.1.2020, SB.2019.00096, consid. 3.3.1.). Già solo per questa ragione anche queste parti di accantonamento non possono essere riconosciute. A ciò si aggiunge anche che la somma di fr. 260'000.- è stata qualificata come un costo di natura fissa, motivo per il quale, per le ragioni poc' anzi esposte, non può essere riconosciuto fiscalmente. 6. Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della contribuente, 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. 2'500.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 500.- per un totale di fr. 3'000.- sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente 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.