

TI_GERICHTE 80.2022.237 vom 19. September 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-09-19, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.237

FR: TI_GERICHTE 80.2022.237 du 19 septembre 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.237 del 19 settembre 2022

Erwägungen

E. 25

ottobre 2022, l'UTPG chiede che il ricorso, presentato per entrambi i periodi fiscali, venga respinto. L'autorità spiega dapprima che _____ è da sempre una società partecipata di _____, la quale era dapprima detenuta da _____ e _____. Con la morte di questi ultimi è detenuta dagli eredi. A seguito dei reclami presentati contro le decisioni di tassazione 2014 e 2015, l'UTPG avrebbe preso contatto telefonico con la rappresentante della reclamante per delle precisazioni, apprendendo da quest'ultima che la DAPI nel 2015 aveva effettuato un intervento presso _____ (nel contesto della vicenda "_____") [ndr. un locale notturno del luganese], sequestrandogli "tutto". Aggiungeva che un "lavoro in corso" non era stato registrato nella contabilità della contribuente, per delle opere svolte a _____ nel corso del 2014/2015. In particolare, dei lavori erano stati effettuati, senza tuttavia essere contabilizzati né incassati. Sarebbe stato pagato un unico acconto di fr. 50'000.-. Tali lavori avrebbero dovuto essere contabilizzati con la scrittura contabile "LIC a ricavi" e "accantonamento delcredere a transitori passivi". Tuttavia, "l'allora amministratore unico _____ non volle contabilizzare il LIC in quanto non avrebbe potuto incassare la fattura (vedi sequestro delle disponibilità al sig. _____) e avrebbe dovuto inoltre pagare l'IVA su di una fattura non incassabile". Il 19.6.2018 sarebbe poi avvenuto un incontro presso l'UTPG tra la Direzione delle contribuzioni ("DDC"), l'UTPG e la DAPI. Il 20.6.2018 la DAPI avrebbe chiesto all'UTPG copia dei reclami 2014 e 2015 della _____ e la data di emissione delle decisioni di tassazione. Il 29.7.2019 l'UTPG avrebbe contattato la rappresentante della ricorrente, apprendendo che _____ era gravemente malato e che il procedimento nei confronti di _____ non era ancora chiuso e che pertanto " (...) il delcredere di CHF 700'000.- non si sblocca ". Il 30.6.2020 la rappresentante avrebbe informato l'UTPG che † _____ era deceduto e che tutta la documentazione inerente i lavori effettuati per _____ era stata sequestrata dalla DAPI, in occasione della perquisizione presso gli uffici della _____. Avrebbe ribadito che il lavoro a _____ (oggetto del reclamo) era stato eseguito, ma tuttavia non era stato pagato e non era quindi stato incassato. Solo dopo il reclamo contro le tassazioni 2014/2015 sarebbe stato registrato in contabilità "LIC a ricavi" per CHF 700'000.- e "perdita debitori a delcredere" per la medesima somma. L'UTPG avrebbe quindi interpellato l'Ispettorato fiscale e preso visione dei dati a disposizione (verifica delle persone fisiche, delle fatture, dei pagamenti, della valutazione dei LIC) presso la DAPI. Il 2.6.2022 la DAPI avrebbe trasmesso all'UTPG le "schede contabili" e parte del "rapporto finale sulla ricostruzione contabile". Secondo la DAPI, i lavori eseguiti nella casa di _____ non erano stati contabilizzati nella contabilità della _____. I fiduciari della _____ avevano chiesto di poter inserire – a posteriori – nei conti annuali tali lavori in corso, i quali, secondo la DAPI sarebbero comunque pagati e ciò alla luce del fatto che _____ aveva iscritto le ipoteche legali sulla proprietà di

_____ per garantirsi lo scoperto dovuto, cosa che non aveva fatto sulla proprietà di _____ . _____ aveva comunque continuato a lavorare sui progetti di _____ almeno sino al 2018. L’Ispettorato fiscale, dopo aver compulsato gli atti messi a disposizione dalla DAPI, ha confermato che tutti i lavori per le proprietà di _____ e di _____ erano stati pagati e che non vi era alcuna evidenza del presunto accordo di liquidazione che _____ sosteneva essere stato concluso con _____ in relazione ai lavori al cantiere di _____. In merito al fatto che non sarebbe stato consegnato il verbale d’interrogatorio del 24.4.2018 di † _____, l’UTPG sostiene che la DAPI non glielo aveva fornito. Ad ogni modo non avrebbe portato informazioni tali per cui “ (...) esimere la DAPI dalle conclusioni a cui è pervenuta ”. Dal punto di vista giuridico, l’autorità fiscale ricorda che nel diritto tributario vige il principio della buona fede e della preminenza del bilancio commerciale presentato (“ Massgeblichkeitsprinzip ”). La dimenticanza di una scrittura contabile di rilievo che comporta un impatto sull’attivo e sui ricavi non potrebbe essere sanata con una semplice “correzione” di bilancio. La dichiarazione fiscale IC/IFD 2014 della _____ era stata consegnata il 12.4.2016, e quella per il 2015 il 27.1.2017. Il lavoro in corso avrebbe potuto già essere contabilizzato immediatamente ai fini della dichiarazione fiscale 2014. Appare verosimile invece che, preso atto dell’intervento DAPI contro _____ e del possibile/probabile allargamento dell’ispezione DAPI anche alla _____, la società abbia interposto reclamo il 16.10.2017 contro le notifiche 2014 e 2015, per sanare la “dimenticanza”. Secondo il fisco, la _____ sarebbe stata tacitata per i lavori svolti. L. Con replica del 3 gennaio 2023, _____ ricorrente prende posizione sulle osservazioni dell’UTPG. A suo avviso, la fattura di liquidazione di _____ del dicembre 2013, il verbale di interrogatorio di _____ (redatto in fase di inventario DAPI) nonché lo stato del rustico di _____ potrebbero essere considerati fatti e prove che possono confutare le conclusioni della DAPI e dell’UTPG. In merito alle conclusioni dell’UTPG, secondo le quali _____ abbia continuato ad effettuare prestazioni a favore di _____ dopo il 2014 comproverebbe l’avvenuto pagamento della fattura di fr. 700'000.-, la contribuente sostiene di aver solo rilevato lo stato pericolante dei muri della casa e di aver “messo in sicurezza la costruzione edificando muri nuovi”. I lavori sarebbero stati immediatamente sospesi dal Comune di _____ – su ordine dell’Ufficio tecnico – in quanto sprovvisti di autorizzazione. Produce una dichiarazione del Comune di _____, che conferma che, dopo il fermo lavori del 2014, non sono più stati effettuati ulteriori interventi da parte della _____. M. Il 29.1.2024 si è tenuta un’udienza dinanzi alla Camera di diritto tributario. La ricorrente ha richiamato la dichiarazione del Comune di _____ del 20 dicembre 2022, che conferma che, dopo la sospensione dei lavori, gli stessi non sono più stati ripresi. Per quanto riguarda l’iniziativa di contestare le decisioni di tassazione 2014-2015 mediante reclamo, ha affermato che la situazione non era chiara: vi era stato un pagamento di fr. 700'000.- il 31.1.2014 sulla base di una fattura emessa il 31.12.2013 relativa a dei lavori eseguiti a _____, ma “(...) tale pagamento sembrava essere stato attribuito ai lavori eseguiti a _____”. Per quanto riguarda i lavori eseguiti a _____, non vi era una fatturazione ma un accordo di liquidazione del 14.2.2015, che è poi stato seguito dalle procedure di ipoteca legale. Il creditore ha in seguito chiesto la cancellazione di tali ipoteche per avvenuto pagamento, in quanto l’importo di fr. 700'000.- era stato imputato ai lavori di _____. L’autorità fiscale non avrebbe inoltre tenuto debitamente conto del verbale di interrogatorio di _____ nell’ambito della procedura DAPI. L’UTPG ha ricordato che le decisioni di tassazione 2014-2015 erano state emesse sulla base della

dichiarazione presentata, con le sole riprese di fr. 27'000.- per spese non riconosciute. È stato solo il reclamo della contribuente a riaprire l'accertamento relativo alla questione dei lavori in corso. L'UTPG non era a conoscenza della procedura DAPI nei confronti di _____, che aveva pure comportato la perquisizione ed il sequestro negli uffici della _____. L'autorità fiscale ritiene determinante il fatto che a _____, diversamente da _____, non siano state iscritte ipoteche legali. Diritto 1. La ricorrente contesta preliminarmente una violazione del suo diritto di essere sentita, in relazione alla motivazione della decisione definitiva " non chiara e comprensibile, lacunosa e carente nella sua forma ". Nel merito delle decisioni impugnate, l'insorgente chiede il riconoscimento dei lavori in corso/credito vantato nei confronti di _____, come pure della " riserva delcredere di pari importo ". 2. 2.1. 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 addotti. 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). 2.2. 2.2.1. A seguito del reclamo presentato da _____, con il quale si tematizzava, per la prima volta, la questione dei " (...) lavori in corso di pertinenza dell'anno, che peraltro non sono stati incassati e che dovevano già essere accantonati " l'UTPG ha dato incarico all'Ispettorato fiscale di verificare se fosse corretto considerare, come richiesto dalla reclamante, la registrazione dell'importo di fr. 700'000.- per lavori in corso (LIC) " per lavori verso _____ a titolo di RT per poi essere neutralizzati per pari importo di CHF 700'000 nel 2014 a titolo di delcredere, in quanto non pagati (...) ". 2.2.2. Con e-mail dell'11.8.2022, _____ (nella persona di _____) si è rivolta alla Divisione delle contribuzioni (al Vice Direttore _____ e all'UTPG (_____), dopo aver parlato con quest'ultimo. Il messaggio ha il seguente tenore: L'Autorità fiscale ha quindi deciso di imporre la famosa fattura di CHF 700'000 quale reddito imponibile non ritenendo verosimile che la stessa non sia stata pagata da _____. Convinzione maturata per le susseguenti prestazioni commissionate da _____ effettuate da _____. Ora, questa decisione basata su un apprezzamento DAPI, ha delle conseguenze a dir poco catastrofiche in seno a _____ e ai suoi azionisti, e a cascata sull'intero gruppo _____. Siamo infatti confrontati con l'imposizione ordinaria del reddito nella SA, l'imposizione della relativa prestazione in capo agli azionisti, l'assoggettamento pieno della prestazione da parte dell'AVS e da ultimo tutte le implicazioni legate all'imposta preventiva (...). Il 19.8.2022, l'UTPG ha notificato le decisioni su reclamo IC e IFD 2014 e 2015. Per entrambi i periodi fiscali ha illustrato il calcolo dell'utile. Nella decisione 2014, in merito alla ripresa nell'utile, ha indicato "LIC non contabilizzati, prestazione". 2.2.3. Il 13.9.2022, _____, in nome e per conto della _____ SA, ha avuto accesso agli atti dell'incarto ed in particolare al " Rapporto

movimentazioni SG DAPI 2014 840.100.956 / 840.100.957/ 840.100.958; Scheda contabile Extrait de compte GS pag. 16; _____ Ispettorato fiscale del 10.08.2022 ”. Il 16/19.9.2022 _____, rappresentata dalla _____, è insorta contro le decisioni su reclamo, presentando un ricorso articolato, nel quale ha contestato le conclusioni contenute nel rapporto dell’Ispettorato fiscale. Con le osservazioni al ricorso del 25/26.10.2022, l’UTPG ha ripercorso la genesi delle decisioni su reclamo, ricapitolando anche i contatti avuti con la controparte ed esponendo i motivi per i quali le decisioni impugnate fossero corrette. 2.3. Ora, se è vero che la motivazione della decisione su reclamo appare, a prima vista, sintetica, tuttavia la stessa si iscrive in un ampio scambio di vedute tra le parti. Prova ne sia il fatto che la ricorrente ha potuto presentare un ricorso elaborato, confutando le conclusioni fatte proprie dall’UTPG, che si è basato sul rapporto dell’ispettorato fiscale e sulle emergenze istruttorie della DAPI, nel contesto del procedimento avviato contro _____. In simili circostanze, l’eventuale vizio di forma iniziale potrebbe senz’altro essere considerato sanato nell’ambito della procedura ricorsuale, in maniera rispettosa dell’art.

E. 29

cpv. 2 Cost. fed. (sentenze TF n. 2A.324/2005 e 2A.325/2005 del 30 novembre 2005; ASA 67 p. 722 consid. 3b). 3. 3.1. Occorre, di seguito valutare l’operato dell’UTPG, laddove, ha ritenuto l’esistenza di ricavi non contabilizzati, per un valore di fr. 700'000.-, senza ammettere – come richiesto dalla contribuente - l’accantonamento “delcredere”. 3.2. Secondo gli articoli 57 LIFD e 66 LT, l’imposta sull’utile ha per oggetto l’utile netto. Gli articoli 58 cpv. 1 lett. b LIFD e 67 cpv. 1 lett. b LT prevedono che costituiscano utile netto imponibile 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 le distribuzioni palesi o dissimulate di utili e le prestazioni a terzi non giustificate dall’uso commerciale. 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). 3.3. 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, 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, ad esempio la vendita di un bene del patrimonio sociale ad un prezzo di favore. La differenza fra il valore che sarebbe stato possibile ottenere da un terzo e il valore pattuito con l’azionista rappresenta una distribuzione mascherata di utile (Bernardoni/ Bortolotto , op. cit., p. 423; sentenza del Tribunale federale 2A.204/2006 del 22 giugno 2007, consid. 6; sentenza 2A.263/2003 del 19 novembre 2003, in: ASA 74 p. 660, consid. 2.2; sentenza 2A.602/2002 del 23 luglio

2003, consid. 2, con riferimenti). 4. 4.1. Va dapprima rilevato che la stessa contribuente ha ammesso di aver presentato una dichiarazione d'imposta incompleta per il periodo fiscale 2014. I conti allegati alla dichiarazione non menzionavano infatti lavori in corso per 700'000 franchi. Solo con il reclamo contro la decisione di tassazione ha chiesto all'autorità di tassazione di poter completare il bilancio e il conto economico presentati. 4.2. In applicazione dell'art. 960 cpv. 2 CO – in ambito della determinazione di attivi e debiti – la valutazione dev'essere effettuata con prudenza, senza tuttavia compromettere l'attendibilità del giudizio sulla situazione economica dell'impresa. Per l'art. 960 a CO, alla prima contabilizzazione gli attivi devono essere valutati al massimo al loro costo di acquisto o di produzione (cpv. 1); nelle valutazioni successive, fatte salve le disposizioni concernenti singole categorie di attivi, il valore degli attivi non può essere superiore al loro costo di acquisto o di produzione (cpv. 2). In materia di valutazione degli attivi, uno dei principi più importanti è quello della prudenza (art. 958 c cpv. 1 cifra 5 CO e art. 960 cpv. 2 CO). Ciò implica che, nel dubbio, i conti saranno presentati nella forma meno favorevole all'impresa, tenuto conto del margine d'incertezza e dei limiti legali entro i quali deve essere esercitato il potere di apprezzamento. 4.3. Per lavori in corso si intendono, nel caso delle società di servizi, le prestazioni non fatturate. I costi maturati dei servizi non ancora fatturati rappresentano pertanto delle rimanenze e devono essere trattati di conseguenza ai fini contabili. I lavori di costruzione in corso, presso le imprese di costruzione non appartengono legalmente alle attività di magazzino se si trovano su terreni di terzi, perché i servizi diventano generalmente di proprietà del proprietario del terreno quando i lavori di costruzione sono completati. I lavori in corso su terreni di terzi devono quindi essere trattati alla stregua dei crediti; tuttavia, per motivi economici e pratici di contabilità, sono in parte allocati alle rimanenze. In questi casi, tuttavia, si deve garantire che questa particolarità nei rapporti di proprietà rimanga chiaramente riconoscibile attraverso una duplice denominazione della voce di bilancio o del sottotitolo (ad esempio: "Lavori in corso su terreni di terzi"). Le rimanenze sono trattate in modo diverso a seconda del livello di elaborazione della contabilità e della natura dell'attività (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Treuhandkammer, Zurigo 2014, p. 158 e segg., punto IV.2.10). Spesso i servizi non fatturati vengono compensati con acconti o anticipi sui costi e la fatturazione avviene solo al termine della prestazione. Se gli anticipi ricevuti possono essere attribuiti a consegne già effettuate o a servizi già eseguiti, sono possibili due tipi di rendicontazione: gli anticipi possono essere contabilizzati come passività o compensati con le corrispondenti voci dell'attivo (ad esempio, ordini in corso). In questo caso, spesso si determina un valore contabile netto per ogni singolo progetto, che viene capitalizzato o contabilizzato come passività. Se i costi del progetto superano gli anticipi già versati, la quota viene registrata come lavoro in corso; nel caso opposto di un eccesso di finanziamento, il valore contabile viene registrato tra le altre passività (Handschin , Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Basilea 2013, n. 628, p. 290). 4.4. Il Tribunale federale ha ammesso l'esistenza di un errore nel bilancio, e quindi la violazione del diritto commerciale, allorquando dei "lavori in corso" non sono stati debitamente registrati nella contabilità. Con sentenza n. 2C_907/2012 del 22.5.2013, il Tribunale federale ha giudicato il caso di una multa per sottrazione d'imposta (art. 175 cpv. 1 LIFD). In sostanza, la contribuente – una società con sede nel Canton Ginevra ed attiva nel campo dell'architettura, dei progetti, della direzione lavori (...) – aveva fatturato nel 2006 delle opere che, in parte, si erano concluse nel 2005 e, per un'altra parte, erano ancora in corso alla fine del 2005. Un paio di fatture non erano state registrate del tutto fra i ricavi, mentre i relativi costi erano stati contabilizzati. Nel 2007,

l'Amministrazione fiscale del Canton Ginevra aveva aperto una procedura di controllo nei confronti della società per il periodo fiscale 2005, operando una ripresa in relazione alle fatture ed ai "lavori in corso". La contribuente aveva accettato la ripresa globale, calcolata in fr. 700'000.-, ma aveva contestato l'accusa di sottrazione d'imposta, per la quale, oltre al recupero d'imposta, le era stata inflitta una multa di fr. 57'147.- (che equivaleva ad 1/3 dell'imposta sottratta). Nella sua sentenza, l'Alta Corte ha ricordato che, secondo il principio della periodicità, la contabilità deve essere chiusa periodicamente e le entrate ed i costi della società devono essere imputati ai differenti periodi contabili. Il principio di realizzazione permette di determinare il momento nel quale un reddito può e dev'essere contabilizzato. Nei casi degli onorari che risultano dai contratti di mandato, la pretesa ferma è acquisita al momento in cui il mandato è portato a termine, o, per facilità, al momento della fatturazione. Per potersi basare sulla fatturazione, la stessa non dev'essere artificiosamente ritardata. Allorquando i ricavi dell'anno in corso sono incassati unicamente dopo la chiusura di bilancio, la pratica contabile ricorre all'utilizzo di "attivi transitori anticipati", contabilizzati sotto le classiche voci contabili dei transitori (sentenza n. 2C_907/2012 del 22.5.2013 consid. 5.2.2). In tale contesto un problema particolare è quello dei "lavori in corso", ossia delle prestazioni non ancora terminate, in particolare nel caso di contratti di lunga durata. La pratica contabile moderna si riferisce al metodo della "percentage-of-completion" e raccomanda che le entrate siano contabilizzate in funzione dell'avanzamento dei lavori. Secondo la pratica contabile classica, nella misura in cui la fatturazione non ha avuto luogo, il guadagno relativo a tali contratti dev'essere attivato solamente nella misura del suo "prezzo di costo". I lavori in corso, devono pertanto essere valutati al valore di produzione e non a quello della loro fatturazione prevista (sentenza n. 2C_907/2012 del 22.5.2013 consid. 5.2.3, con riferimento alla sentenza 2C_157/2010 del 12.12.2010 consid. 5.5). Nel caso ginevrino, le fatture contestate riguardavano differenti mandati d'architetto e supervisioni di cantiere e concernevano pertanto mandati di lunga durata. Se tali mandati proseguivano oltre il 2005, avrebbero dovuto essere contabilizzati al loro "prezzo di costo". La stessa procedura avrebbe dovuto essere seguita per i mandati che si erano conclusi nel 2005 ma la cui fatturazione era stata correttamente fatta nel 2006. Se poi la fatturazione era stata artificialmente ritardata, i relativi mandati dovevano essere contabilizzati nel 2005 al prezzo di fatturazione. Nel caso in discussione, nessuna di queste operazioni era stata intrapresa, ma il consiglio di amministrazione della società aveva deciso di non contabilizzare i "lavori in corso" alla fine dell'esercizio contabile e considerare quest'ultimi come delle riserve occulte. Secondo la Suprema Corte, tale modo di procedere era in contrasto con i principi contabili applicabili, secondo i quali, per quanto attiene ai contratti di lunga durata ancora in corso alla fine dell'esercizio e per i quali alcuna fattura è stata ancora emessa, si deve procedere ad una contabilizzazione al loro "prezzo di costo". Motivo per il quale, il TF ha concluso che la ricorrente aveva violato una disposizione del diritto commerciale e commesso pertanto una sottrazione d'imposta (sentenza n. 2C_907/2012 del 22.5.2013 consid. 5.2.4). 4.5. Ora, indipendentemente dall'ammissibilità dell'accantonamento delcredere, è chiaro che la contribuente ha presentato all'autorità fiscale cantonale una dichiarazione incompleta, basata su una contabilità che contrastava con le norme contabili del diritto commerciale. In tal modo, aveva anche adempiuto i presupposti del tentativo di sottrazione d'imposta. Le circostanze in cui l'insorgente ha interposto il reclamo, per correggere la contabilità presentata, lasciano d'altra parte trasparire la sua preoccupazione che l'inchiesta della DAPI nei confronti di _____ potesse comportare conseguenze penali anche nei suoi confronti. Se nel

reclamo la contribuente si è limitata ad affermare di essersi accorta “che verosimilmente non sono stati conteggiati dei lavori in corso di competenza dell’anno” , chiedendo di essere convocata in audizione, nella telefonata dello stesso giorno con l’UTPG la sua rappresentante ha informato il fisco cantonale che la DAPI era intervenuta con un sequestro nei confronti di _____, cliente della RI 1. 5. 5.1. Stabilito che nei conti della ricorrente relativi al periodo fiscale 2014 dovevano figurare lavori in corso per fr. 700'000.–, si tratta di verificare se sia giustificata la registrazione di un accantonamento delcredere di pari importo, come preteso dall’insorgente. Di diverso avviso l’autorità di tassazione, secondo cui il debito di _____ sarebbe stato estinto. 5.2. Giusta l’art. 63 cpv. 1 lett. b LIFD (di egual tenore l’art. 72 cpv.1 lett. b LT), sono ammessi, a carico del conto profitti e perdite, accantonamenti per i rischi di perdite su attivi del patrimonio circolante, segnatamente sulle merci e sui debitori. A differenza degli ammortamenti che corrispondono alla registrazione di una perdita di valore che si è verificata in modo definitivo sul patrimonio aziendale, l’accantonamento rappresenta una voce del passivo di bilancio, cioè una rettifica dell’attivo, contabilizzata per far fronte ad un rischio di perdita non ancora quantificabile con precisione e quindi a carattere provvisorio (Bernardoni/Bortolotto, *La fiscalità dell’azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese*, 2ª ediz., Mendrisio 2010, p. 152). Il rischio di perdita su un credito risulta principalmente dalla solvibilità dubbia del debitore. Quando un rischio di perdita è ammesso su un credito, una correzione di valore deve essere obbligatoriamente registrata nei conti (cfr. DTF 137 II 353 consid. 6.2.; sentenza TF 2C_392/2009 del 23 agosto 2010 consid. 2.2., in RDAF 2011 II p. 70; Danon in: Noël / Aubry Girardin [a cura di], *Commentaire romand LIFD*, 2ª ed., Basilea 2017, n. 30 ad art. 63 LIFD, p. 1241). Alla fine di ogni esercizio, l’azienda deve quindi provvedere ad una valutazione oculata del grado di solvibilità dei suoi clienti e procedere, in presenza di rischi per futuro mancato o incompleto incasso, alla formazione di adeguati accantonamenti (Bernardoni/Bortolotto, op. cit., p. 166). La solvibilità del debitore deve essere valutata in base a fatti passati o presenti, per esempio in funzione di ritardi intervenuti nei pagamenti, dell’evoluzione anteriore della situazione finanziaria, dello stato delle procedure di esecuzione in corso, oppure della qualità delle eventuali garanzie. Quando viene constatato un rischio di perdita, una correzione di valore, ossia un accantonamento per rischio delcredere, deve essere registrata nei conti (Danon , op. cit., n. 30-31 ad art. 63 LIFD, p. 1241). 5.3. Per quanto concerne i lavori in corso, non sono tuttavia ammessi accantonamenti, trattandosi della valutazione approssimativa di un credito futuro. L’impresa deve assumersi il rischio di insolvenza del committente, ma tale rischio non deve essere considerato particolarmente elevato già per il fatto che vengono pagati regolarmente degli anticipi. Resta comunque riservata la prova concreta dell’esistenza di un rischio più elevato nel caso in esame (cfr. Divisione delle contribuzioni, *Schedario fiscale persone giuridiche, Accantonamento delcredere*; Bernardoni/Bortolotto , op. cit., p. 166; Cfr. Circolari del Canton Turgovia “Bewertung Geschäftsvermögen” StP 43 Nr. 2, pag. 2, del Canton Lucerna “Usanzmässige Rückstellungen” https://steuerbuch.lu.ch/band2/unternehmenssteuerrecht/usanzmaessige_rueckstellungen , punto 2.2. “Angefangene Arbeiten” , siti consultati il 12.6.2024). 5.4. Come visto, per quanto concerne i “ lavori in corso ” un accantonamento delcredere viene ammesso con estrema prudenza. Del resto, la ricorrente non ha comprovato che, perlomeno fino al sequestro operato dalla DAPI, il debitore fosse insolubile. Né ha documentato di aver chiesto il pagamento di acconti nel corso dello svolgimento delle opere. Neppure ha

intrapreso alcuna procedura d'incasso o si è tutelata – per l'asserito mancato pagamento – tramite l'istituto dell'ipoteca legale degli artigiani. Già solo per tale motivo l'accantonamento richiesto non potrebbe essere riconosciuto. Purtroppo i bilanci e la contabilità presentati dalla contribuente _____ sono lacunosi, come si evince dalla semplice “dimenticanza” nella registrazione dei lavori in corso. Peraltro, neppure in sede ricorsuale la contribuente è riuscita a documentare compiutamente le opere ed i rispettivi pagamenti ricevuti da _____. La ricostruzione di quanto pagato, per quali opere ed in quale momento è del tutto aleatoria, in mancanza di una delimitazione chiara dei due cantieri. L'insorgente non ha infatti prodotto una contabilità né dei giustificativi (inizio/termine dei cantieri; fatture complete; resoconti dettagliati; domande di costruzione; flusso dei pagamenti), che permettano di stabilire, per ogni singolo cantiere in atto, lo stato dell'avanzamento dei lavori, con i relativi costi e ricavi (cfr. sentenza CDT 80.2022.96 del 23.10.2023). In ogni caso, analizzando la scarsa documentazione prodotta, emerge invero che la ricorrente fosse solita chiedere il pagamento di acconti (v. p. es. allegato 7 al ricorso) e premurarsi, in caso di mancato pagamento, di procedere con l'iscrizione dell'ipoteca legale, prassi invero usuale nell'ambito delle imprese di costruzione. Come conclude la DAPI, in assenza di pagamenti, è difficile ipotizzare che avrebbe eseguito lavori a favore di _____ ancora nel 2016 (cfr. doc. DAPI 840.100.958). Ora, la contribuente non può pretendere di trarre beneficio dalla incompletezza della contabilità da essa stessa prodotta. Anche per tale ragione, l'accantonamento delcredere non può essere riconosciuto. 6. 6.1. Indipendentemente dalla questione della prova della giustificazione dell'accantonamento delcredere, deve anche essere ammesso che le considerazioni proposte dall'autorità di tassazione in merito all'avvenuta estinzione del debito di Sandro Gianella appaiono del tutto compatibili con lo svolgimento dei fatti. 6.2. La ricorrente, nel reclamo aveva sostenuto che, per quanto concerne il periodo fiscale 2014, non erano stati conteggiati dei lavori in corso di pertinenza dell'anno, che peraltro non erano stati incassati e “dovevano essere già accantonati. Ricevuto il reclamo, l'UTPG ha dato incarico all'Ispettorato fiscale di approfondire la questione ed in particolare di vagliare le posizioni fatturate per opere svolte su immobili a _____ e a _____, di proprietà di _____, persona oggetto di un'indagine fiscale da parte della Divisione affari penali ed inchieste dell'AFC (DAPI). Nel citato rapporto, per quanto concerne i lavori svolti sulla proprietà di _____ si legge: _____ in occasione dell'interrogatorio del 24 aprile 2018 con la DAPI ritiene che sono stati incassati CHF 700'000 su _____ (cfr. pag. 20 rapporto): “per quanto mi ricordo a _____ abbiamo fatto un accordo di liquidazione di CHF 730'000, avevamo incassato 30'000 e quindi abbiamo ricevuto dalla _____ 700'000, fondi che sono da noi contabilizzati”. Secondo l'Ispettorato fiscale, a livello documentale non vi era evidenza né della liquidazione né della contabilizzazione. Sempre nel rapporto si legge che _____, rappresentante fiscale sia della _____ sia di _____, in una lettera del 30.7.2018, si era così espressa: _____ è debitore di _____ per CHF 700'000. _____ ha fatturato lavori al Signor _____ sia per _____ che per _____. In entrambi i casi l'ammontare delle fatture era di CHF 700'000, quindi CHF 1'400'000 in totale. Solo CHF 700'000 sono stati pagati. Alleghiamo la dichiarazione di _____ che conferma che i lavori di riattazione del rustico di _____ sono stati parzialmente eseguiti e non fatturati. Il blocco del cantiere ha condizionato la sospensione dei lavori e la susseguente fatturazione. Secondo l'Ispettorato fiscale, il blocco del cantiere sarebbe dovuto ad un intervento del Comune di _____ per il fatto che la costruzione non fosse a norma e non dovuto a “mora dei pagamenti da parte _____”. Nel rapporto

si legge ancora che la conclusione secondo cui i lavori sono stati pagati è anche in linea con il fatto che non sono state iscritte ipoteche legali (cosa invece accaduta per gli immobili di _____) e principalmente per il fatto che _____ ha continuato a lavorare per _____ sino al 2018 (da quanto risulta dagli accertamenti della DAPI [cfr. doc. DAPI 840.100.956-957-958]). L’Ispettorato fiscale è giunto alla conclusione che, ragionevolmente, tutti i lavori su _____ erano stati pagati. 6.3. Per quanto concerne, invece, i lavori svolti sulle proprietà di _____, dal Rapporto si apprende che _____, nell’interrogatorio del 24.4.2018, aveva affermato di aver fatto iscrivere 5 ipoteche sui diversi appartamenti (2014, 2015). A bilancio della società era stata iscritta la somma di fr. 450'000.- a titolo di “delcredere”. L’Ispettorato fiscale ha potuto verificare che, nella contabilità della _____ per l’anno 2016, era stato iscritto un delcredere di fr. 700'000.- e non di fr. 450'000.-, senza che tuttavia fosse specificato a quali opere si riferisse. _____, con istanza del 20.7.2015 alla Pretura di _____, aveva fatto iscrivere, sul mapp. _____ RFD _____, ipoteche legali dell’artigiano ed imprenditore per fr. 402'800.- “ (...) a copertura, si ipotizza del controvalore indicato in interrogatorio come delcredere di CHF 450'000. Le ipoteche legali sono state omologate dalla Pretura”. Il 24.10.2016 _____ aveva comunicato alla _____ di essere giunto ad un accordo con il debitore _____ per la tacitazione dei crediti e aveva chiesto lo stralcio degli incarti pendenti nonché la cancellazione delle ipoteche legali iscritte a titolo provvisorio. L’Ispettorato fiscale ne ha tratto la conclusione che si poteva pertanto ritenere che anche tutti i lavori effettuati a _____ fossero stati pagati da _____. 6.4. L’Ispettorato fiscale ha ritenuto pertanto che l’importo di fr. 700'000.-, incassato e non contabilizzato, dovesse essere ascrivibile ai lavori eseguiti nella proprietà di _____. Tale conclusione si basava sul rapporto della DAPI, secondo il quale i lavori eseguiti nella casa di _____ non erano stati registrati nella contabilità della _____. La voce non si trovava infatti né nel bilancio al 31.12.2015 né sulla scheda contabile “debitore _____” né nei lavori in corso. Nessuna ipoteca legale era stata iscritta sulla proprietà di _____, come era invece accaduto per la proprietà di _____. _____, nel proprio interrogatorio sostenuto dinanzi alla DAPI, avrebbe confermato che le fatture di _____, per fr. 700'000.- erano state pagate. Inoltre, con il rogito relativo alla proprietà venduta alla _____ per fr. 400'000.- era stato esplicitamente richiesto che, tutte le ipoteche iscritte fossero cancellate. Da ultimo, la DAPI e l’Ispettorato fiscale hanno rilevato che _____ ha continuato a lavorare, negli anni successivi, ed almeno sino al 2018, sui progetti di _____ (doc. DAPI 840.100.958). La DAPI aveva in particolare ritenuto che i lavori effettuati da _____ alle proprietà di _____ fossero stati tutti saldati e i pagamenti fossero avvenuti in parte a “contanti”: “ (...) se così non fosse accaduto _____ non avrebbe proseguito i lavori a _____, protrattisi almeno sino al 2018”. Nella parte del rapporto DAPI agli atti si può inoltre leggere, a proposito di _____: “In aggiunta a tutto quanto sopra, occorre ancora precisare che _____ dispone di ingenti fondi non sequestrati nei conti (...), quindi il non pagamento della fattura di _____ è immotivato”. 6.5. Ora, come giustamente rileva l’UTPG, la tesi sostenuta nel ricorso, secondo la quale † _____, amico di lunga data di _____, a conoscenza dei problemi di natura fiscale di quest’ultimo, avrebbe deciso di non intraprendere la procedura di incasso nei suoi confronti, non è una valida spiegazione del fatto che la ricorrente non abbia contabilizzato parte dei lavori svolti in favore di _____. Un simile modo di procedere, da parte del socio e amministratore unico di una società, sarebbe del tutto incompatibile con la responsabilità che compete ad ogni organo sociale. Per

comprendere lo svolgimento degli eventi è invece necessario ricordare che le dichiarazioni d'imposta per i periodi fiscali 2014 e 2015 sono state presentate all'UTPG, rispettivamente, il 12.4.2016 ed il 27.1.2017. Come sottolinea l'autorità fiscale, nulla si opponeva alla contabilizzazione dei lavori in corso già nella dichiarazione per il 2014. L'unica spiegazione per cui ciò è avvenuto solo un anno è mezzo più tardi, come ha rilevato l'UTPG, è che, « preso atto dell'intervento DAPI contro il signor _____ e del possibile/probabile allargamento dell'ispezione DAPI anche alla _____, la _____ abbia interposto reclamo il 16 ottobre 2017 contro le notifiche di tassazione IC/IFD 2014 e 2015 per sanare la "dimenticanza" ». Non si può pertanto non condividere la conclusione cui sono pervenuti la DAPI e l'Ispettorato fiscale, secondo cui _____ nei confronti di _____ è stato estinto. Ne consegue che la ricorrente ha effettuato una prestazione valutabile in denaro a favore dei soci. Le decisioni su reclamo, relative ai periodi fiscali 2014 e 2015 meritano pertanto piena tutela. 7. Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le 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. 200.- per un totale di _____ fr. 1'700.- sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presenten _____ Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La cancelliera:

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