

TI_GERICHTE 80.2022.96 vom 10. März 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-03-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.96

FR: TI_GERICHTE 80.2022.96 du 10 mars 2022

IT: TI_GERICHTE 80.2022.96 del 10 marzo 2022

Regeste

Imposta sull'utile delle persone giuridiche: correzione del bilancio, lavori in corso, quantificazione in base a una stima, successiva modifica, non violazione del diritto commerciale

Erwägungen

E. 1

A seguito del reclamo presentato per il periodo fiscale 2018, la contribuente ha sottoposto alle autorità fiscali un nuovo bilancio con il quale ha modificato il valore - sia negli attivi che nei ricavi - al 31.12.2018 dei “lavori in corso”, portandolo da fr. 355'803.15 a fr. 127'948.-. La modifica in questione ha comportato una differenza a livello di utile imponibile per il 2018: con il primo bilancio la _____ aveva indicato l'esistenza, per il 2018, di un utile d'esercizio di fr. 152'181.11. Con la modifica apportata, veniva invece fatta valere una perdita di fr. 42'333.04. Occorre pertanto esaminare, dapprima, le disposizioni legali che concernono la valutazione dei lavori in corso e stabilire, poi, quali sono le condizioni per poter sostituire, in corso di tassazione, un bilancio già presentato ed oggetto di una decisione di tassazione con un altro, posteriore al reclamo.

E. 2.1

La stessa contribuente ha, di fatto, calcolato tre volte in maniera differente il valore dei “lavori in corso” per il 2018. Con il primo bilancio, _____ ha contabilizzato a bilancio, al 31.12.2018, la voce “lavori in corso” per fr. 355'803.15. Con scritto trasmesso alle autorità fiscali ticinesi ad inizio dicembre 2020 (dopo che era già stato presentato il reclamo contro la decisione di tassazione 2018), la contribuente, patrocinata da _____ indicava che, in base ad un esame della contabilità effettuata dal precedente consulente, la contabilizzazione dei “lavori in corso”, per fr. 355'803.15 era sbagliata: secondo una corretta imputazione (art. 958 b cpv. 1 CO), i lavori in corso di competenza del 2018 erano pari a fr. 127'948.-. Con il ricorso, la ricorrente dopo aver riepilogato le varie voci di costo (materiale e manodopera), basate anche su una stima (cfr. la manodopera) (pag. 11 del ricorso punto 3.1.2.), indica quanto segue: “ Per i tre cantieri di _____, _____ e _____ il costo del materiale ammontava pertanto a CHF 502'600.27, mentre il corso del personale a CHF 222'685.31 ”. A fronte di tale valore di costo, la ricorrente, già nel 2018 aveva fatturato ed allibrato nei propri conti con effetto retroattivo a conto economico fr. 538'533.-. Motivo per il quale i lavori in corso non potrebbero essere superiori all'ammontare di fr. 186'752.58. Inoltre, seguendo quanto imposto dal diritto commerciale (art. 960 c cpv. 1 CO), seguendo il valore di alienazione come importo massimo al quale attivare i lavori in corso, gli stessi dovrebbero essere azzerati.

E. 2.2

L'art. 960 a CO cpv. 1 prevede che alla prima contabilizzazione gli attivi devono essere valutati al massimo al loro costo di acquisto o di produzione. L'art. 960 a cpv. 2 CO stabilisce che nelle valutazioni successive, il valore degli attivi non può essere superiore al loro costo di acquisto o di produzione. Sono fatte salve le disposizioni concernenti singole categorie di attivi. L'art. 960 c cpv. 1 CO stabilisce che, nelle valutazioni successive, le scorte e le prestazioni di servizi non fatturate vanno contabilizzate al valore di alienazione se, tenuto conto dei costi che devono ancora essere sostenuti, alla data di chiusura del bilancio tale valore è inferiore al costo di acquisto o di produzione.

E. 2.3

Nel caso della voce contabile “ Lavoro in corso ” – trattandosi di una voce “ transitoria ” relativa a delle prestazioni di servizi non ancora conteggiate ma già iniziate, cui viene comunque riconosciuto un valore economico sulla base del loro “ costo di produzione ” – si tratta per natura di un elemento di difficile valutazione, in quanto di principio mancano giustificativi inequivocabili. Nel sistema di contabilizzazione al momento della fatturazione, un problema particolare si pone infatti in relazione ai lavori o alle attività in corso, cioè ai servizi non ancora completati, soprattutto nei contratti che coprono un lungo periodo. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le attività in corso devono essere valutate al loro valore di produzione (“costo di produzione”) e non al valore della loro fatturazione prevista (cfr. sentenza del TF 2C_907/2012 del 22 maggio 2013 consid. 5.2.3). Tuttavia, il “costo di produzione” può essere definito più o meno precisamente. A livello cantonale, sono spesso utilizzate le valutazioni forfettarie (sentenza del TF 2C_157/2010 del 12 dicembre 2010 consid. 4.3; sentenza TAF A-2845/2020 del 19.7.2021, consid. 5.3.2.2.).

E. 2.4.1

Come giustamente rilevato dall'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni nelle proprie osservazioni, la ricorrente non spiega su quali basi sia giunta ad una prima valutazione dei lavori in corso, rivelatasi poi, dal suo punto di vista, non conforme al diritto commerciale. Il fisco indica poi pertinentemente che, per stessa ammissione della contribuente, in relazione ai cantieri (e quindi ai contratti di lunga durata) “ (...) non teneva una contabilità per centro di costo e ricavo per singolo cantiere, non dispone delle distinte delle ore lavorate per singolo cantiere, non dispone di distinte dettagliate circa lo stato di avanzamento dei lavori ” (osservazioni 17.6.2022, pag. 3).

E. 2.4.2

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).

E. 2.4.3

Come giustamente rilevato dall'UTPG, la contabilità presentata dalla contribuente non permette di stabilire in maniera univoca il valore dei lavori in corso, tanto è vero che essa stessa ha presentato tre valori diversi. La società non teneva una contabilità per centro di costo e ricavo per singolo cantiere: anche la disamina della scheda delle ore di lavoro prestate dalla manodopera non permette di comprendere a quale cantiere si riferisca e non è possibile ricostruire lo stato di avanzamento dei lavori. In questo contesto, a ragione l'autorità fiscale indica che la _____, con il ricorso, tenta di stimare il prezzo di costo e il valore di alienazione per la determinazione dei lavori in corso per il periodo fiscale oggetto di contestazione, facendo tuttavia valere unicamente “ (...) dei valori medi o supposti e non producendo i relativi giustificativi che consentano una verifica (ad esempio delle ore di lavoro dei dipendenti inerenti il singolo cantiere e il valore della manodopera ” (osservazioni, pag. 4).

E. 3

a/bb). .

E. 3.1

Nel proprio ricorso, la contribuente sostiene che il bilancio presentato con la prima dichiarazione fiscale sia errato. In particolare, per quanto attiene alla voce “lavori in corso”, la stessa sarebbe stata contabilizzata in maniera contrastante alle regole del diritto commerciale, da qui l'obbligo di procedere ad una correzione di bilancio e ad una conseguente modifica dell'utile imponibile.

E. 3.2

Secondo gli articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT, l'utile netto imponibile delle persone giuridiche è determinato in base al saldo del conto profitti e perdite, epurato dal riporto dell'anno precedente (lett. a), a cui vengono in particolare aggiunti i prelevamenti fatti prima del calcolo del saldo e non destinati alla copertura di spese giustificate e riconosciute dall'uso commerciale (lett. b), così come i ricavi non accreditati al conto profitti e perdite, compresi gli utili in capitale, di liquidazione e di rivalutazione (lett. c).

E. 3.3

In base ai già menzionati articoli 58 cpv. 1 LIFD e 67 cpv. 1 LT, vige il principio di derivazione («Massgeblichkeit») del bilancio fiscale dal bilancio commerciale allestito conformemente alle regole del diritto commerciale, riservate le prescrizioni correttive del diritto tributario come pure le prescrizioni imperative del diritto commerciale (cfr. DTF

141 II 83, consid. 3.1, con riferimento a: DTF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; 132 I 175 consid. 2.2 p. 177 s.; 119 Ib 111 consid. 2c). Il principio di derivazione del bilancio fiscale da quello commerciale ha anche ripercussioni di carattere procedurale: la società contribuente deve lasciarsi imputare la rappresentazione dello stato patrimoniale e del risultato annuale che emerge dai libri contabili che essa tiene regolarmente (cfr. la sentenza 2C_515/2010 del 13 settembre 2011 consid. 2.2, in: StE 2011 B 23.41 n. 5, RF 66/2011 p. 954, con riferimenti). A quali condizioni possa ancora essere corretto un bilancio, inoltrato all'autorità fiscale insieme alla dichiarazione, non risulta dalla LIFD – né, di riflesso, dalla LT per il diritto cantonale – ma deve essere stabilito in via di interpretazione, tenendo conto del principio di derivazione e di quello di buona fede (DTF 141 II 83, consid. 3.2, con riferimento alla sentenza 2A.275/1998 del 6 marzo 2000 consid.

E. 3.4

Dottrina e giurisprudenza distinguono fra correzione di bilancio e modifica di bilancio. Nel caso di una correzione di bilancio, una contabilizzazione in contrasto con il diritto commerciale viene sostituita da una conforme al diritto commerciale. Una correzione è ammessa in ogni momento, fintantoché la tassazione non è passata in giudicato e deve essere intrapresa d'ufficio, poiché consente di rettificare una posta di bilancio che collide con prescrizioni imperative del diritto commerciale. Le autorità fiscali ne tengono conto d'ufficio nel bilancio fiscale. Le correzioni di bilancio possono intervenire a favore o a sfavore della persona giuridica contribuente. Se tuttavia la tassazione è già passata in giudicato, una correzione di bilancio è possibile solo se sono dati i presupposti per procedere ad una revisione (a favore del contribuente) o ad un recupero d'imposta (a sfavore del contribuente) (cfr. DTF 141 II 83, consid. 3.3 con riferimenti). Nel caso di una modifica di bilancio, invece, una contabilizzazione conforme al diritto commerciale viene sostituita con una a sua volta conforme al diritto commerciale. Secondo la giurisprudenza, ciò è tuttavia consentito 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; Hongler/Hüweler, Die Bilanzberichtigung, in IFF Forum für Steuerrecht 2022, p 442).

E. 3.5

Affinché si possa applicare il principio di derivazione ("Massgeblichkeit") del bilancio fiscale dal bilancio commerciale, è necessario che quest'ultimo sia privo di errori. In caso di errore è pertanto necessario procedere ad una correzione: le normative fiscali non contengono alcuna regola su come tali modifiche debbano essere effettuate. Per determinare se un bilancio contiene degli errori, sia dal profilo del diritto commerciale che da quello del diritto fiscale, occorre analizzare il livello di informazioni alla data di riferimento del bilancio, la diligenza adoperata da colui che è incaricato di allestire i conti societari, nonché il margine di apprezzamento. Un bilancio commerciale è pertanto errato se, in base alle informazioni di cui disponeva colui che lo ha allestito, risulta violare i principi contabili. Viene altresì ammessa l'esistenza di un errore, se il bilancio commerciale è stato redatto

sulla base di informazioni che colui che doveva allestire il bilancio non aveva alla data di riferimento dello stesso, ma che avrebbe dovuto avere se avesse usato la diligenza che ci si può attendere da una persona attiva nel settore. Per quanto concerne il margine di apprezzamento, si ritiene che ci sia un errore, solo se la persona incaricata di preparare il bilancio si discosta, nell'allestimento del medesimo – consapevolmente o inconsapevolmente – dal trattamento contabile che altre persone, normalmente incaricate di tenere i conti societari, avrebbero scelto, tenendo in considerazione le disposizioni di diritto commerciale contenute nel Codice delle obbligazioni. In questo caso, conviene considerare le peculiarità dei singoli principi contabili. Nel caso dei principi contabili della tenuta regolare della contabilità sussiste un margine di apprezzamento. Altri principi contabili devono invece essere applicati in maniera rigorosa (Hongler/Hüweler , Die Bilanzberichtigung, op. cit. p. 450).

E. 3.6

Il Tribunale federale ha ammesso l'esistenza di un errore nel bilancio, e quindi la violazione del diritto commerciale, allorché 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. Allorché 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).

E. 3.7.1

Vi sono diverse sentenze con le quali il Tribunale federale ha negato che fossero adempiuti i presupposti per ammettere una modifica del bilancio. La giurisprudenza del Tribunale federale ritiene in particolar modo che una società anonima non possa più modificare il pro-prio bilancio dopo l’approvazione del conto annuale secondo l’art. 698 cpv. 2 cifra 4 CO (cfr. la citata sentenza 2P.140/2004 del 9 dicembre 2004, in RF 60/2005 p. 429, consid. 5.4).

E. 3.7.2

Per esempio, l’Alta Corte ha escluso che potesse essere modificata la contabilità di una società alla quale l’azionista aveva ceduto una partecipazione, dopo che il fisco aveva imposto la differenza fra il valore nominale ed il prezzo di vendita quale “reddito da trasposizione”. Avendo la società acquirente messo a bilancio la partecipazione al prezzo di acquisto convenuto, la successiva riduzione del prezzo mirava solo ad un risparmio d’imposta, cosa che il Tribunale federale ha ritenuto inammissibile (cfr. la sentenza 2P.140/2004 del 9 dicembre 2004, in RF 60/2005 p. 429, consid. 5.4).

E. 3.7.3

In un altro caso, una società aveva dichiarato un ingente utile in capitale, proveniente dalla cessione di azioni di una società tedesca. In seguito al successivo assorbimento da parte della società madre, la società contribuente aveva presentato una nuova dichiarazione d’imposta, accompagnata da una contabilità modificata, spiegando di essersi resa conto solo al momento della fusione che la partecipazione nella società tedesca era stata detenuta solo a titolo fiduciario per la società madre. Dopo aver negato il riconoscimento fiscale del rapporto fiduciario, il Tribunale federale ha ritenuto che non fossero adempiuti i presupposti per ammettere una modifica di bilancio (sentenza 2C_24/2014 del 29 gennaio 2015, in particolare consid. 4.4).

E. 3.7.4

Il Tribunale federale (nella sentenza 2C_29/2012 del 16.8.2012, in RF 62/2012 p. 756) ha pure negato la modifica del bilancio ad una contribuente, che aveva fatto dipendere la necessità di procedere ad un ammortamento dal risultato (positivo) della decisione di tassazione. Tale maniera di procedere non è stata giudicata compatibile con il principio

della buona fede. Nel caso giudicato dall'Alta Corte svizzera si trattava di una società che aveva richiesto un ammortamento straordinario di fr. 100'000.- sull'immobile, e ciò dopo che l'autorità fiscale aveva ritenuto – diversamente alle dichiarazioni fiscali presentate – che vi fosse un utile netto pari a fr. 91'300.-. Secondo il Tribunale federale, la scoperta – così tardiva – di una presunta violazione del valore contabile dell'immobile per una società anonima, controllata da un fiduciario competente, era, già di per sé, fortemente dubbia. La ricorrente non aveva mai spiegato per quali ragioni avesse scoperto la presunta sopravvalutazione solo dopo che la determinazione fiscale inerente l'utile – che non le andava bene – era stata fatta. Tuttavia già nel Rapporto di revisione veniva fatto presente che non era stato fatto alcun ammortamento, ma, allo stesso tempo veniva indicato che, fatta salva la valutazione fiscale, quest'ammortamento avrebbe comunque dovuto essere contabilizzato retroattivamente. Da ciò si evinceva che la "necessità di ammortamento" era ovviamente subordinata al risultato della valutazione fiscale. Tuttavia, tale procedura non è compatibile con la buona fede.

E. 3.8

Ora, nel caso di specie, la contribuente ha indicato a bilancio la voce dei lavori in corso. Non si è pertanto in presenza dell'omissione di una voce contabile necessaria e quindi di un errore comportante una violazione del diritto commerciale, come sarebbe stato il caso se i lavori in corso fossero stati del tutto ignorati. È in discussione invece unicamente la valutazione dei lavori in corso. La _____, per le modalità con cui tiene la sua contabilità, non è in grado di suffragare con precisione l'ampiezza degli stessi, tanto è vero che parla essa stessa di "stime". Non ha infatti prodotto una contabilità né dei giustificativi, che permettano di stabilire, per ogni singolo cantiere in atto, lo stato dell'avanzamento dei lavori, con i relativi costi e ricavi. Come visto, nel tempo ha presentato ben tre importi diversi. Così stando le cose, la richiesta di prendere in considerazione il nuovo bilancio (con il quale si fa valere una perdita d'esercizio) presentata sia in sede di reclamo che nuovamente in sede di ricorso non è giustificata, tanto più che la ricorrente non ha dimostrato, a conti fatti, l'esistenza di un errore e quindi una violazione del diritto commerciale. Per tutte le ragioni esposte, la contribuente non può pretendere che gli elementi imponibili per il 2018 siano determinati sulla base del secondo bilancio da lei prodotto.

E. 4

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. 1'800.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di _____ fr. 2'000.– 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.