

Civile Ord. Sez. 5 Num. 775 Anno 2019

Presidente: CAMPANILE PIETRO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 15/01/2019

ORDINANZA

4843
2018

sul ricorso iscritto al n. 16601/2012 R.G. proposto dall'AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, con domicilio eletto presso quest'ultima in Roma, via dei Portoghesi 12;

- *ricorrente* -

contro

1) S.A.S. EDDITTICA, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, nonché i soci 2) BOSCOLO PECCHIE ANTONELLA; 3) NACCARI EDDI; 4) NACARI GIOVANNA; 5) RENIER ROBERTO, tutti rappresentati e difesi dal Prof. Avv. RICCARDO VIANELLO e dall' Avv. ROBERTO MASIANI, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Roma, piazza Adriana, n. 5;

- *controricorrenti* -

avverso la sentenza n. 50/24/11 della COMM. TRIB. REG. del VENETO, depositata il 16/5/2011.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13/12/2018 dal Consigliere Dott. MICHELE CATALDI.

Q

Rilevato che:

1. L'Ufficio di Chioggia dell' Agenzia delle Entrate ha notificato all'Eddittica s.a.s. di Naccari Eddi & Renier Roberto avviso di accertamento, con il quale ha rettificato, ai sensi degli artt. 40, secondo comma, e 39, primo comma, lett. b), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la dichiarazione Mod. Unico Società di Persone 2006, presentata dalla stessa società per il periodo d'imposta 2005, e rideterminato il maggior reddito d'impresa di euro 90.303,00, derivante dal recupero di euro 110.000,00, dedotti nella medesima annualità d'imposta a titolo di perdite su crediti, conseguenti al fallimento , dichiarato in data 2 marzo 1995, della debitrice Nuova Deltapesca s.r.l. , ma ritenuti dall'Amministrazione di competenza di precedente esercizio, ovvero di quello del 1995, nel corso del quale il predetto debitore è stato assoggettato alla predetta procedura concorsuale;
2. L'Ufficio di Chioggia dell'Agenzia delle Entrate ha altresì notificato ai singoli soci della medesima Eddittica s.a.s. quattro distinti avvisi di accertamento, con i quali ha rettificato la dichiarazione Mod. Unico Persone Fisiche 2006 di ciascuno di loro, imputando ad ognuno dei soci un maggior reddito imponibile ai fini Irpef, derivante dalla partecipazione alla predetta s.a.s. e conseguente al recupero a tassazione della perdita su crediti dedotta da quest'ultima;
3. la s.a.s. ed i soci, con distinti ricorsi, hanno impugnato, i relativi avvisi di accertamento, chiedendone l'annullamento, presso la CTP di Venezia che, costituitasi l'Agenzia delle Entrate resistente e riuniti i ricorsi, ha accolto questi ultimi, ritenendo la deduzione operata dalla contribuente s.a.s. conforme all'art. 101, comma 5, d.P.R. 31 dicembre 1986, n. 917;
4. L'Agenzia delle Entrate ha quindi proposto appello , presso la CTR del Veneto, avverso la decisione di primo grado , assumendo che il Giudice di prime cure aveva errato nell'interpretazione degli



artt. 101, comma 5, e 75, comma 1, d.P.R. 31 dicembre 1986, n. 917, i quali imponevano invece di individuare l'esercizio di competenza delle perdite su crediti in coincidenza con quello nel quale si è verificata la dichiarazione di fallimento del debitore, unico al quale la contribuente avrebbe quindi potuto legittimamente imputare la deduzione in questione;

5. costituitisi gli appellati, la CTR del Veneto ha confermato l'appellata sentenza di primo grado con la decisione indicata in epigrafe, avverso la quale l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione, formulando l'unico motivo della pretesa violazione e falsa applicazione dell'art. 101, comma 5, d.P.R. n.917/1986 e della violazione del principio di competenza di cui all'art. 75, comma 1, d.P.R. n.917/1986;

6. i contribuenti hanno resistito con controricorso e depositato memoria;

Considerato che:

1. deve preliminarmente respingersi l'eccezione di inammissibilità, per carenza di specificità del motivo di ricorso, formulata dai controricorrenti, dovendo ritenersi che la ricorrente abbia individuato, nella motivazione della decisione impugnata, le ragioni di diritto che assume contrastare con la corretta interpretazione delle norme regolatrici della controversia, a loro volta puntualmente evidenziate;
2. il ricorso, con il quale si assume che la sentenza impugnata - ammettendo la deducibilità delle perdite su crediti anche in un periodo d'imposta successivo a quello nel quale il debitore è stato dichiarato fallito - ha erroneamente interpretato ed applicato l'art. 101, comma 5, d.P.R. n.917/1986, anche alla luce del principio di competenza dettato dall'art. 75, comma 1, d.P.R. n.917/1986, è fondato;

3. infatti, l'art. 75, comma 1, d.P.R. n.917/1986 (nella formulazione vigente alla data della dichiarazione di fallimento della debitrice della ricorrente, successivamente trasfusa nell' art. 109 della stessa fonte), nel dettare le norme generali sui componenti del reddito d'impresa, codifica il principio di competenza, statuendo che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali non sia disposto diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni;
4. secondo l'Amministrazione ricorrente, relativamente alle perdite su crediti, i prescritti requisiti di certezza dell' *an* e del *quantum* della componente negativa del reddito d'impresa si verificano al momento dell'apertura di una procedura concorsuale in capo al debitore del contribuente, in forza del combinato disposto tra l'art. 66, comma 3, d.P.R. n. 917/1986 , a norma del quale le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi, e in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, e l'art. 11 d.P.R. 4 febbraio 1988 , n. 42, per il quale, ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, il debitore si considera assoggettato a procedure concorsuali dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento (entrambe le disposizioni sono successivamente confluite nell' art. 101, comma 5, d.P.R. n.917/1986). Pertanto, la normativa richiamata non ammette la possibilità, riconosciuta invece dalla decisione impugnata, di imputare le perdite su credito ad una diversa annualità d'imposta, successiva a quella nella quale è stato dichiarato il fallimento del debitore;
5. l'interpretazione sostenuta dalla ricorrente è conforme all'orientamento, in materia di inderogabilità del criterio oggettivo



di competenza ai fini della deduzione di componenti negative del reddito, già espresso da questa Corte, secondo il quale, in tema di imposte sui redditi d'impresa, l'art. 66, comma terzo, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che prevede la deduzione delle perdite su crediti, quali componenti negative del reddito d'impresa, se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, va interpretato nel senso che l'anno di competenza per operare la deduzione deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché in quel momento si materializzano gli elementi "certi e precisi" della sua irrecuperabilità. Diversamente opinando si rimetterebbe all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta più vantaggioso per operare la deduzione, snaturando la regola espressa dal principio di competenza, che rappresenta invece criterio inderogabile ed oggettivo per determinare il reddito d'impresa. La prova della sussistenza degli elementi suddetti non impone né la dimostrazione che il creditore si sia attivato per esigere il suo credito, né che sia intervenuta sentenza di fallimento del debitore (Cass., 3 agosto 2005, n. 16330. Nello stesso senso Cass. 21 aprile 2011, n. 9218; Cass. 23 dicembre 2014, n. 27296, *ex plurimis*);

6. inoltre, con specifico riferimento alla perdita su crediti derivante dalla sottoposizione del debitore a procedure concorsuali, questa Corte ha già ritenuto che la relativa deduzione sia legittima, alla luce della citata normativa, vigente *ratione temporis*, soltanto nell'esercizio coincidente con il momento di apertura della procedura, in quanto è in tale fase che si concretizzano gli elementi certi e precisi di inesigibilità del credito maturato dall'impresa, non essendo possibile frazionare la perdita nei successivi esercizi, in quanto, in caso contrario, il contribuente potrebbe imputare l'onere fiscale nel periodo d'imposta in cui risulta più conveniente operare la deduzione, violando quindi il

criterio di competenza, che rappresenta invece il parametro inderogabile e oggettivo per determinare il reddito d'impresa. In questo senso, infatti, si vedano Cass., 1 giugno 2012, n. 8821, in motivazione, secondo la quale, qualora il debitore sia sottoposto alla procedura di concordato preventivo, la perdita deve essere dedotta per intero nell'esercizio in cui è stata emessa il decreto di ammissione alla procedura, R.D. n. 267 del 1942, ex art. 163, non essendo possibile frazionarlo *pro quota* negli esercizi successivi; nonché Cass., 6 ottobre 2017, n. 23330, che ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva rilevato l'indebita deduzione delle perdite su crediti vantati dalla società contribuente nei confronti di debitori dichiarati falliti negli anni compresi tra il 1982 e il 1992, che erano state ripartite, a decorrere dal 1994, in più esercizi sulla base di un piano di ammortamento quinquennale;

7. solo con l'art. 13, comma 1, lett. d), d.l.g.s. 14 settembre 2015, n. 147 - non applicabile, *ratione temporis*, alla fattispecie *sub iudice* - il legislatore, aggiungendo nell'art. 101, d.P.R. n.917/1986, il comma 5 -*bis*, ha stabilito che , per i crediti vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali, la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del comma 5, nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, ai sensi del predetto comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale (sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio), confortando pertanto l'interpretazione della normativa previgente che, prima di tale novella, non consentiva di posticipare la deduzione in questione. Né rileva, al fine di pervenire all'opposta soluzione, il richiamo dei controricorrenti ad una sopravvenuta circolare dell'amministrazione finanziaria, che



- non vincola nell'interpretazione delle norme di legge citate;
8. pertanto, contrasta con la corretta interpretazione della richiamata normativa, applicabile *ratione temporis*, la decisione impugnata che, sulla base di considerazioni relative alla natura liquidatoria della procedura fallimentare ed ai criteri civilistici di redazione del bilancio, estranee allo spettro delle valutazioni consentite dalle richiamate norme applicabili, ha ritenuto legittima la deduzione, nell'anno d'imposta 2005, di una perdita su credito conseguente al fallimento del debitore già dichiarato nel 1995;
 9. in conclusione, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, con il rigetto dei ricorsi introduttivi dei contribuenti;
 10. le spese dei gradi di merito possono essere compensate tra le parti. Le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta i ricorsi introduttivi dei contribuenti.

Compensa tra le parti le spese dei gradi di merito e condanna i controricorrenti, in solido tra loro, al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 5.600,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 13 dicembre 2018

DEPOSITATO IN CANCELLERIA