

Civile Sent. Sez. 5 Num. 23330 Anno 2017
Presidente: VIRGILIO BIAGIO
Relatore: ESPOSITO ANTONIO FRANCESCO
Data pubblicazione: 06/10/2017

SENTENZA

sul ricorso 18664-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliatq in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

SRL in persona dell'Amministratore

Unico e legale rappresentante pro tempore,
elettivamente domiciliatq in _____,
presso lo studio dell'avvocato _____,
rappresentatq e difesq dagli avvocati

2017

531

giusta delega a

marginare;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. della
dal Lazio
COMM.TRIB.REG. SEZ. DIST. di LATINA, depositata il
29/03/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 09/02/2017 dal Consigliere Dott. ANTONIO
FRANCESCO ESPOSITO;

2) udito per il ricorrente l'Avvocato BACOSI che ha
chiesto l'accoglimento;

3) udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. UMBERTO DE AUGUSTINIS che ha concluso
per l'accoglimento del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica generale effettuata nei confronti della *[Società]* s.r.l. (poi incorporata dalla *[Società]* s.r.l.), la Guardia di Finanza di Frosinone rilevava che la società, in presenza di perdite su crediti risultanti da procedure concorsuali relative a sentenze dichiarative di fallimento intervenute tra il 1982 e il 1992, aveva proceduto alla loro deduzione sulla base di un piano di ammortamento quinquennale decorrente dal 1994, così distribuendo le perdite in più esercizi.
2. Sulla base del p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza, l'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento contestando alla società contribuente la violazione degli artt. 66, terzo comma, e 75, primo comma, d.P.R. n. 917/1986, per avere proceduto alla indebita deduzione delle perdite predette, provvedendo a rettificare la dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 1994.
3. Il ricorso proposto dalla società contribuente avverso l'avviso di accertamento veniva accolto dalla C.T.P. di Frosinone, con sentenza confermata in grado di appello.
4. La Corte di cassazione, in accoglimento dell'impugnazione proposta dall'Ufficio, annullava la sentenza della C.T.R. perché affetta da motivazione apparente.
5. Il giudizio di rinvio veniva definito con sentenza della C.T.R. del Lazio, sezione staccata di Latina, del 29 marzo 2010, con la quale veniva confermata la sentenza di primo grado di annullamento dell'avviso di accertamento impugnato.
Rilevava - in sintesi - il giudice del rinvio che, ai sensi degli artt. 66 e 75 d.P.R. n. 917/1986, il contribuente è tenuto ad operare la deduzione soltanto nel momento in cui abbia acquisito la certezza della consistenza della perdita, certezza che non può essere coeva all'apertura della procedura concorsuale, quando il contribuente può presumere una perdita, ma non determinarne l'entità.
6. Avverso tale pronuncia l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione sulla base di tre motivi.



7. Resiste con controricorso la società contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 66 e 75 d.P.R. n. 917/1986, per avere la C.T.R. ritenuto legittima la ripartizione delle perdite operata dalla società contribuente in più esercizi, a decorrere dal 1994, pur trattandosi di crediti relativi a sentenze di fallimento intervenute dal 1982 al 1992, senza considerare che, nella specie, ricorreva una presunzione semplice che consentiva di riportare al momento della sentenza dichiarativa del fallimento l'esercizio di competenza nel quale effettuare la deduzione, salvo prova contraria da parte del contribuente - nella specie non offerta - che, nel particolare caso concreto, le condizioni di deducibilità si erano verificate in un momento diverso.

Con il secondo motivo si denuncia, sotto altro profilo, violazione e falsa applicazione degli artt. 66 e 75 d.P.R. n. 917/1986, per avere la C.T.R. ritenuto legittima la deduzione di perdita su crediti operata dalla società contribuente secondo un piano di ammortamento quinquennale, senza verificare la sussistenza delle condizioni di certezza e precisione della perdita, né con riferimento al 1994, primo anno in cui è stata eseguita la deduzione, né con riferimento agli anni successivi.

Con il terzo motivo si deduce, in subordine, l'omessa e insufficiente motivazione della sentenza impugnata in ordine a un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere la C.T.R., in presenza di una deduzione di perdita di crediti operata in un anno diverso da quello di apertura della procedura concorsuale, trascurato di indicare gli elementi fattuali in base ai quali era pervenuta a ritenere sussistenti i requisiti di deducibilità (certezza e precisione della perdita) in anno diverso da quello di apertura della procedura concorsuale e, in particolare, nel quinquennio scelto dalla società contribuente per operare la deduzione.

2. I tre motivi di ricorso, per connessione, possono essere esaminati congiuntamente.

Essi sono fondati.

3. Nella sentenza impugnata si afferma che «la deduzione, peraltro, non deve essere effettuata necessariamente e per intero nel periodo di esercizio in cui la procedura concorsuale si è aperta, ma solo nel momento (e nell'esercizio) in cui la perdita risulta da elementi certi e precisi. E certamente la certezza della perdita e della sua entità – costitutiva dell'obbligo di contabilizzazione nell'esercizio – non può aversi all'atto della sentenza dichiarativa di fallimento o di altro provvedimento che disponga l'apertura di un procedimento concorsuale; la sentenza (o il provvedimento) introduce, secondo l'insegnamento della Corte Suprema, una presunzione semplice di perdita del credito, che però non esime da una verifica del caso concreto correlata al valore di presumibile realizzazione del credito medesimo. Il contribuente, in buona sostanza, è tenuto ad operare la deduzione soltanto nel momento – perciò nell'esercizio – in cui acquisisca la certezza della perdita e (soprattutto) della sua entità, certezza che non può all'evidenza essere coeva all'apertura della procedura, quando lo stesso contribuente può presumere una perdita, ma non quantificarne la misura».

4. La C.T.R. non ha fatto buongoverno dei principi di diritto a più riprese affermati in materia da questo giudice di legittimità.

In proposito, questa Corte, con la sentenza n. 16330 del 2005, ha affermato il principio secondo cui la deduzione dal reddito delle perdite su crediti deve avvenire nel rispetto del criterio della competenza, che non consente all'impresa, una volta che se ne determinino i presupposti, il rinvio dell'imputazione ad esercizio successivo. In particolare, si è rilevato che l'art. 66, 3° comma, d.p.r. n. 917 del 1986 - 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. Cass. n. 8821 del 2012, nel ribadire il principio di diritto sopra richiamato, ha espressamente affermato, con riferimento alla procedura concorsuale del concordato preventivo, che qualora il debitore sia sottoposto a detta procedura, la perdita deve essere dedotta per intero nell'esercizio in cui è stata emessa il decreto di ammissione alla procedura medesima, non essendo possibile frazionarlo *pro quota* negli esercizi successivi.

Alla luce dei principi innanzi richiamati, si palesa legittimo l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate ha rilevato l'indebita deduzione delle perdite su crediti vantati dalla società contribuente nei confronti di debitori dichiarati falliti nell'arco temporale compreso tra il 1982 e il 1992, perdite ripartite, a decorrere dal 1994, in più esercizi sulla base di un piano di ammortamento quinquennale.

5. 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 del ricorso introduttivo del contribuente.

Le spese dei gradi di merito possono essere compensate tra le parti. Le spese del presente giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della società contribuente.

Compensa tra le parti le spese dei gradi di merito e condanna la controricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 3.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma il 9 febbraio 2017.

