Sentenza del 15/02/2019 n. 4567 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DI IMPRESA - DETERMINAZIONE DEL REDDITO - DETRAZIONI - PERDITE, SOPRAVVENIENZE PASSIVE E MINUSVALENZE PATRIMONIALI Perdite su crediti - Deducibilità - Documentazione in modo certo e preciso - Sufficienza - Prova dell'accertamento giudiziale dell'insolvenza del debitore - Necessità - Esclusione - Rapporti commerciali con operatori stranieri.

Massima:

In tema di imposte sui redditi, non è necessario, al fine di ritenere deducibili le perdite sui crediti quali componenti negative del reddito d'impresa, che il creditore fornisca la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore e, quindi, l'assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale, essendo sufficiente che tali perdite risultino documentate in modo certo e preciso, atteso che secondo il disposto dell'art. 66, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986, le perdite sono deducibili, oltre che se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, quando, comunque, risultino da elementi certi e precisi: ne deriva che, nell'ipotesi di rapporti con operatori stranieri, al fine di stabilire la certezza della perdita, non può pretendersi la declaratoria di insolvenza del debitore, dovendosi avere riguardo all'esistenza di convenzioni internazionali vincolanti anche lo Stato del debitore, idonee a perseguire il debitore stesso per ottenere il pagamento del debito.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'AGENZIA DELLE ENTRATE - UFFICIO DI GRAVIATE, notificò un avviso di accertamento nei confronti della T. S.R.L. relativamente a riprese per IRPEG, IRAP ed IVA per l'anno 2003.

2. La T. impugnò tale provvedimento innanzi alla C.T.P. di Varese la quale, con sentenza 128/01/2008, accolse parzialmente il ricorso, annullando l'atto impugnato limitatamente alle riprese nn. 7 e 9 (costi non inerenti), 11 (costi non di competenza) e 16 (I.V.A.).

3. Tale decisione fu quindi impugnata dall'AGENZIA DELLE ENTRATE innanzi alla C.T.R. della Lombardia che, con sentenza n. 56/36/10, depositata il 31/05/2010 respinse il gravame e confermò l'appellata decisione 4. Avverso tale sentenza l'AGENZIA DELLE ENTRATE ha infine proposto ricorso per cassazione, affidato quattro motivi. E' rimasta intimata la T. .

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'AGENZIA si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) della insufficiente motivazione con cui la C.T.R. avrebbe ritenuto inerenti i costi di cui alla ripresa n. 7 (spese di mano d'opera esterna/spese manutenzione). Lamenta, in particolare, l'insufficienza della motivazione adottata dal giudice di appello, il quale si sarebbe limitato ad una mera ed acritica adesione alla motivazione sottesa alla decisione di prime cure.

1.2. Il motivo è inammissibile, giacchè lo stesso avrebbe dovuto essere proposto in termini di omissione di pronunzia (per violazione, avuto riguardo al motivo di gravame concernente la ripresa in questione, dell'art. 112 c.p.c., con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), anzichè - come invece avvenuto - di vizio motivazionale.

1.2.1. Ed infatti osserva la Corte che il laconico rinvio ("inoltre le puntuali argomentazioni svolte dal giudice di prime cure in merito alle singole riprese appaiono del tutto condivisibili e sono fatte proprie da questo giudice di appello") alla sentenza di prime cure, operato dalla C.T.R. alla p. 3, ult. cpv., della motivazione si riferisce non già all'appello principale proposto dall'AGENZIA (e, in particolare, alle specifiche doglianze relative alla ripresa n. 7, riprodotte alle pp. 8 e 9 del ricorso) quanto, piuttosto, a quello incidentale svolto dalla T. , come chiaramente evincibile dal collegamento tra detto cpv. e quello che immediatamente lo precede ("Nel caso di specie l'appello incidentale difetta (di) qualsiasi elemento probatorio... Inoltre le puntuali argomentazioni...").

1.2.2. In altri termini, il motivo di appello concernente la ripresa n. 7 non è stato oggetto di delibazione ad opera della C.T.R., ma tale omissione non può essere fatta valere - come invece avvenuto - sub specie di vizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

2. Con il secondo motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) della insufficiente motivazione con cui la C.T.R. avrebbe ritenuto inerenti i costi di cui alla ripresa n. 9 (prestazioni professionali progetto Icemat). Lamenta, in particolare, l'insufficienza della motivazione adottata dal giudice di appello, si sarebbe limitato, onde affermare l'inerenza dei costi in questione, ad una relatio a documentazione prodotta in seconde cure dalla T., senza descriverne il contenuto nè commentarla.

2.1. Il motivo è fondato.

2.1.2. A fronte delle puntuali censure svolte dall'AGENZIA con l'atto di gravame (cfr. pp. 9-10 del ricorso), non si coglie il ragionamento svolto dalla C.T.R. e, soprattutto, la relazione tra la documentazione prodotta in seconde cure dalla T. , solo genericamente richiamata in motivazione e la conseguente valutazione di inerenza dei costi in questione; d'altra parte, il riferimento ai documenti acquisiti agli atti può certamente fondare la motivazione della

sentenza ma occorre pur sempre che dalla giustapposizione del testo redatto dal giudice e quello cui quest'ultimo fa rinvio risulti con sufficiente chiarezza e precisione il ragionamento svolto (arg. da Cass., Sez. 1, 17.2.2011, n. 3920, Rv. 617127-01).

3. Con il terzo motivo, parte ricorrente lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986 (T.U.I.R.), art. 66 (attuale art. 101), comma 3, relativamente alla ripresa n. 11 (costi non di competenza - perdite su crediti). Sostiene che erroneamente la C.T.R. avrebbe ritenuto gli importi in questione non dovuti, nonostante la mancanza di prova gravante sulla T. - di un serio tentativo di recupero del credito asseritamente perso.

3.1. Il motivo è fondato e va accolto.

3.1.1. Sul tema della deducibilità delle perdite su crediti ai fini fiscali non correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la giurisprudenza di questa Corte - resa dapprima sull'art. 66 T.U.I.R. e, successivamente, sull'art. 101 T.U.I.R. - applicabile ratione temporis alla fattispecie - è ormai 'consolidata nel ritenere la necessità, a carico del contribuente che voglia portare in deduzione la perdita, di dimostrare gli elementi "certi e precisi" che hanno dato luogo ad una perdita, chiarendo ulteriormente che si può parlare di perdita su crediti quando il debitore non paga volontariamente e il credito non risulta attuabile coattivamente attraverso gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione del creditore. Si è anche aggiunto che la certezza che si è verificata una perdita (fiscalmente rilevante) può darsi con ogni mezzo di prova utilizzabile nel processo tributario, peraltro aggiungendosi che il riferimento alla presenza di "elementi" certi, lascia intendere che un solo elemento non è di sicuro sufficiente ai fini della prova della certezza della perdita (cfr. Cass., Sez. 5, 20.11.2001, n. 14568).

3.1.2. Se, dunque, il creditore resta inerte nella titolarità del suo credito, esiste un credito inattuato per volontà del creditore medesimo, ma non esistono elementi "certi" per configurare una perdita fiscalmente rilevante. Il fatto costitutivo del diritto alla deducibilità della perdita riguarda, cioè, sia l'an (il verificarsi della perdita dovuta alla inesigibilità del credito) che il quantum (l'entità della perdita): occorre dimostrare per prima come e perchè si è verificata una perdita (non potendosi accettare l'idea che si può parlare di perdita a fini fiscali nelle ipotesi in cui il creditore nulla abbia fatto, nelle forme previste dalla legge, per esercitare il suo diritto di credito, ed abbia nella sostanza tenuto un comportamento remissivo o liberale), e poi che la perdita è divenuta definitiva in quella tale misura. Tutto ciò si evince, a contrario, proprio dall'automatismo previsto nel caso delle procedure concorsuali, ove l'inesigibilità è, secondo l'id quod plerumque accidit, conclamata (e conseguentemente la norma pone una presunzione in tali sensi), e ove la quantità della perdita è stata sottoposta a controllo dagli organi concorsuali. In ipotesi di rapporti (come nella specie) con operatori stranieri, poi, ai fini di stabilire la certezza della perdita deve aversi altresì riguardo all'esistenza di convenzioni internazionali vincolanti anche lo stato del debitore, idonee a perseguire il debitore stesso per ottenere il pagamento del debito. Così, in particolare, Cass., Sez. 5, 19.11.2007, n. 23863, Rv. 60099901, chiarisce che "in tema di imposte sui redditi, non è necessario, al fine di ritenere deducibili le perdite sui crediti quali componenti negative del reddito d'impresa, che il creditore fornisca la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore e, quindi, l'assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale, essendo sufficiente che tali

perdite risultino documentate in modo certo e preciso, atteso che secondo il disposto del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 66, comma 3, , le perdite sono deducibili, oltre che se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, quando, comunque, risultino da elementi certi e precisi; ne discende che in ipotesi di rapporti con operatori stranieri, al fine di stabilire la certezza della perdita, non può pretendersi la declaratoria di insolvenza del debitore, dovendosi avere riguardo all'esistenza di convenzioni internazionali vincolanti anche lo Stato del debitore, idonee a perseguire il debitore stesso per ottenere il pagamento del debito".

3.1.3. Tanto premesso in linea generale, ritiene la Corte che ricorra, nella specie, la lamentata violazione di legge, avendo la C.T.R. stimato sussistente il requisito della certezza della perdita sulla base del titolo (risarcimento danni) in base al quale gli importi oggetto di ripresa sono stati trattenuti dal debitore, nonchè della presunta antieconomicità di un'azione giudiziale volta al recupero del credito medesimo, "anche in considerazione della lontananza del cliente (Venezuela)" (cfr. motivazione della sentenza impugnata, p. 4): dunque, sulla base elementi che inducono, piuttosto, a ritenere di essere in presenza di un credito - per quanto esposto - rimasto inattuato per mera volontà del creditore.

4. Con l'ultimo motivo, parte ricorrente lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto, in relazione alla ripresa n. 16, soggette al regime di esenzione previsto dalla menzionata disposizione 15 fatture, nonostante la mancanza di prova (per difetto del timbro di uscita dalla dogana) dell'avvenuta esportazione dei prodotti cui le stesse si riferiscono.

4.1. Il motivo è fondato e va accolto.

4.1.1. Afferma la C.T.R. che la ripresa in questione "non appare giustificata per il sol fatto che sulla terza copia della bolletta doganale non risulta apposto il timbro "visto uscire", in quanto dalla documentazione versata in atti non si rileva alcuna anomalia che possa giustificare tale ripresa, nè l'ufficio propone altra e contraria prova". Sennonchè, a conforto della fondatezza del motivo in esame è sufficiente in questa sede richiamare il principio recentemente ribadito da Cass., Sez. 5, 21.2.2018, n. 4161, Rv. 647159-01, per cui in tema di esportazioni al di fuori del territorio dell'Unione europea, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a), deve essere interpretato nel senso che, in difetto di prova documentale della presentazione delle merci alla dogana di destinazione, l'operazione deve considerarsi come non effettuata e, pertanto, deve essere equiparata ad una cessione nel territorio nazionale, assoggettata ad IVA.

5. In base alle svolte argomentazioni, dunque, il ricorso va accolto limitatamente al secondo, terzo e quarto motivo e la sentenza impugnata cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, che deciderà uniformandosi agli enunciati principi e provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie, per le causali di cui in motivazione, il ricorso. Per l'effetto, cassa l'impugnata decisione e rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che deciderà

uniformandosi agli enunciati principi, provvedendo, altresì, alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Civile Tributaria, il 12 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza