Sentenza del 28/07/2020 n. 16167 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Perdite su crediti - Convenzione ASL.

Massima:

L'articolo 101, comma IV, del DPR 917/1986, prevede che si possano considerare sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che abbiano concorso a formare il reddito in precedenti esercizi ... e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi. Pertanto, la deduzione delle perdite su crediti, quali componenti negativi del reddito di impresa, se risultante da elementi certi e precisi, va effettuata nell'anno di competenza coincidente con quello in cui si è acquisita certezza che il credito non possa più essere soddisfatto. Di conseguenza, nel caso di stipula di convenzioni con enti pubblici, le sopravvenienze passive iscrivibili in bilancio e deducibili andranno valutate in base al criterio di competenza e alla certezza della sicurezza della posta.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La societa' (------) s.p.a. propose ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Benevento, aveva rettificato la dichiarazione dei redditi della societa', recuperando a tassazione, sia ai fini Ires che Irap, per l'anno 2005, complessivi Euro 1.787.494,00.

2. L'avviso di accertamento seguiva all'accesso mirato effettuato nei locali della societa', all'esito del quale veniva acquisita la documentazione contabile relativa all'anno 2005 e riscontrato, dall'esame della stessa, che la contribuente aveva portato in deduzione "perdite su crediti derivanti da inesigibilita'", per una somma complessiva di Euro 1.796.475,94, somma rappresentata in bilancio nella voce "sopravvenienze passive". I crediti (le cui perdite erano state contabilizzate a titolo di sopravvenienze passive) avevano titolo nel regime di convenzione tra la societa' e l'Azienda sanitaria locale Benevento 1, convenzione per la quale la societa' (------) s.p.a. aveva maturato, per gli anni 1999/2000, crediti per prestazioni rese ai pazienti, per Euro

4.339.229,00. L'Agenzia delle entrate, contesto' la detrazione dei costi per Euro 1.796.475,94, ritenendola indebita, sul rilievo che, tali costi formati negli anni 1999/2010 per effetto di prestazioni rese ai pazienti in eccedenza rispetto alla capacita' operativa massima dei centri accreditati ed in relazione ai quali la ASL di Benevento 1 aveva richiesto la restituzione con lettera di messa in mora del 20.12.2005 - non realizzavano una "perdita definitiva su crediti" aventi i requisiti di certezza e precisione "ai fini della relativa deducibilita', della norma fiscale, non potendosi escludere l'eventualita' che il debitore riesca in tutto o in parte ad assolvere le proprie obbligazione" (v. atto di accertamento riportato nel corpo del ricorso, pag. 3).

3. La Commissione tributaria provinciale di Benevento accoglieva il ricorso con la sentenza n. 45/03/12, annullando l'avviso, ritenendo la detraibilita' delle perdite su crediti perche' "la certezza dell'esistenza delle sopravvenienze passive e loro precisione e' individuabile sia nella consapevolezza del superamento della capacita' operativa massima (accettazione da parte della societa' dei rilievi negoziali e degli analitici conteggi formulati che potrebbero anche non essere impugnati per non compromettere eventuali futuri rapporti), sia dalla costituzione in mora effettuata dall'Asl con atto stragiudiziale in cui vengono analiticamente specificati i rilievi ed i conteggi che ha generato la richiesta di pagamento".

4. L'Agenzia delle entrate proponeva appello avverso tale sentenza innanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania, che, con la sentenza n. 45/17/2013, depositata il 01/03/2013 e notificata il 22.03.2013, accoglieva l'appello riformando integralmente la sentenza di primo grado. Con tale decisione il giudice adito, per quanto d'interesse nel presente giudizio, escludeva che le perdite fossero definitive, e quindi, detraibili, confermando l'accertamento dell'Ufficio.

5. La societa' (------) s.p.a. ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a cinque motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

7. La societa' ricorrente ha presentato memoria, ex articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Sia il primo, che il secondo motivo di ricorso riguardano la medesima censura di nullita' della sentenza e del procedimento, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (ex articolo 112 c.p.c.), la' dove la Commissione regionale avrebbe omesso di pronunciarsi sull'eccezione di nullita' dell'avviso di accertamento per mancata predisposizione e conseguente allegazione di un processo verbale di constatazione conseguente all'accesso mirato (primo motivo), nonche' per aver esaminato il motivo di appello dell'Agenzia dell'entrate, nonostante quest'ultimo sottendesse una diversa qualificazione giuridica - riconducibile al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 101, comma 4, (t.u.i.r.) rispetto a quella fattuale e giuridica mossa con l'avviso di accertamento (articolo 101 t.u.i.r., comma 5), senza considerare che non si trattava di credito inesigibile, ma di un debito nuovo che si ricollegava, ex articolo 2033 c.c., a somme indebitamente incassate dalla (------) s.p.a., con conseguente deducibilita'.

1.2. Il primo motivo di ricorso e' inammissibile per difetto di autosufficienza, non avendo la societa' ricorrente localizzato e trascritto gli atti processuali (ricorso introduttivo e appello) nella parte in cui contengono tale eccezione; peraltro, benche' si denuncia un error in procedendo per il quale vi sarebbe l'obbligo di accertamento d'ufficio del fatto processuale, nel ricorso introduttivo di primo grado (v. righi dal 4 al 7, come localizzati nel controricorso dell'Agenzia delle entrate) e' la stessa societa' ricorrente a riferire dell'esistenza del p.v.c. debitamente sottoscritto.

1.3. Il secondo motivo risulta anch'esso inammissibile sia perche' non coglie la ratio della decisione impugnata, sia perche' anche l'eventuale sussunzione, da parte della Commissione regionale, in fattispecie normativa diversa da quella prospettata dall'Ufficio in sede di accertamento, non costituisce error in procedendo.

1.4. Ed invero, la ratio della sentenza impugnata si snoda tutta sull'applicabilita', nella fattispecie concreta, della sopravvenienza passiva e della sua deducibilita' ai sensi del combinato disposto dell'articolo 109 t.u.i.r., comma 1 e dell'articolo 101, comma 4, cosi' come immediatamente chiarito dai secondi giudici nelle premesse della parte motiva (v. sentenza pag. 2, parag. 2). Ne' puo' farsi una questione di limite del potere di accertamento che spetta al giudice di merito, considerato che il giudice tributario non incontra alcun limite, ex articolo 112 c.p.c., nella qualificazione giuridica della fattispecie se non quello dell'immutazione della fattispecie concreta sottoposta al suo esame.

1.5. E' stato abbondantemente chiarito da questa Corte che il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, il cui carattere impugnatorio comporta che l'ufficio finanziario non puo' porre a base della propria pretesa ragioni diverse da quelle fatte valere con l'atto impugnato, non esclude il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa, non potendo ritenersi che i poteri del giudice tributario siano piu' limitati di quelli esercitabili in qualunque processo d'impugnazione di atti autoritativi, quale quello amministrativo di legittimita' (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 7393 del 11/05/2012, Rv. 622622-01).

1.6. In altri termini, nel processo tributario, cosi' come in quello civile - non sussistendo sul punto preclusione di compatibilita' l'applicazione del principio processuale del "iura novit curia", mantiene il potere-dovere del giudice di dare una diversa qualificazione giuridica ai fatti in lite nonche' all'azione esercitata in causa, e cio' a prescindere da ogni attivita' delle parti e dalla prospettazione giuridica che ne abbiano dato, con il solo limite dell'immutazione della fattispecie da cui consegue la violazione del principio di correlazione tre il chiesto ed il pronunciato (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 11629 del 11/05/2017, Rv. 644105-01).

2. Con il terzo motivo, la societa' ricorrente censura la decisione sotto il profilo della violazione e falsa applicazione, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 917 del 1986, articoli 109 e 101, nella parte in cui ha ritenuto illegittima l'iscrizione quale sopravvenienza passiva della somma richiesta in restituzione dalla ASL Benevento 1.

2.1. Con il quarto, denuncia il vizio d'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, nella parte in cui ha ritenuto che la sopravvenienza passiva difettasse dei

requisiti di certezza ed oggettiva determinabilita' nell'ammontare prescritti dall'articolo 109, t.u.i.r..

2.2. Con quinto, denuncia la violazione delle regole del regime probatorio (articolo 2697 c.c.), nella parte in cui la Commissione ha ritenuto che incombesse sulla societa' contribuente l'onere della prova della certezza e della oggettiva determinabilita' del componente negativo, attraverso la produzione di uno specifico titolo giudiziale o esecutivo.

2.3. Tali motivi possono essere trattati congiuntamente per connessione, logica e giuridica. Essi vanno rigettati per le ragioni qui' di seguito esposte.

3. Come sopra esposto, correttamente il giudice di secondo grado ha risolto la fattispecie al suo esame applicando il combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 101, comma 4, e articolo 109, comma 1.

3.1. L'articolo 101, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 prevede che: "si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attivita' iscritte in bilancio in precedenti esercizi".

L'articolo 109 t.u.i.r., comma 1, stabilisce che: "i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono 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".

Come affermato da questa Corte, con condivisi argomenti, le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come "esercizio di competenza" (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 26665 del 18/12/2009, Rv. 610993-01).

E' stato considerato, con argomenti applicabili anche alle sopravvenienze passive, che l'articolo 101 t.u.i.r., comma 4, (di contenuto identico al previgente articolo 66, comma 2, tranne che per il riferimento all'articolo 87 di nuova introduzione) che prevede la deduzione delle perdite su crediti, quali componenti negativi del reddito d'impresa, se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore e' assoggettato a procedure concorsuali, "va interpretato nel senso che l'anno di competenza per operare la deduzione stessa deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non puo' piu' essere soddisfatto, perche' in quel momento si materializzano gli elementi "certi e precisi" della sua irrecuperabilita'. Diversamente, si rimetterebbe all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta piu' 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" (cosi', Sez. 5, Sentenza n. 27296 del 2014).

E' stato soggiunto che "la prova della sussistenza degli elementi suddetti non impone ne' la dimostrazione che il creditore si sia attivato per esigere il suo credito, ne' che sia intervenuta sentenza di fallimento del debitore, dovendo escludersi altresi' che i patti inerenti le modalita' di adempimento dell'obbligazione possano incidere circa il criterio di competenza" (cfr., Sez. 5, Ordinanza n. 18237 del 2012, richiamata, in motivazione, da Sez. 5, Sentenza n. 27296 del 2014).

Correttamente, dunque, hanno argomentato i secondi giudici nella parte in cui hanno considerato che le sopravvenienze passive, iscrivibili a bilancio e deducibili, vanno valutate alla stregua di due elementi - e cioe', da un lato, il criterio di competenza (per il quale non e' necessario un esborso di cassa ma e' sufficiente il titolo giuridico della componente negativa) e, dall'altro, la certezza e la sicurezza della posta - e hanno, poi, escluso la sussistenza di entrambi gli elementi poiche' l'iscrizione della posta (esubero degli acconti di prestazioni sanitarie per superamento della capacita' operativa) non e' ancorata a dati "certi" e "precisi" in quanto fatta per somme richieste ma non per somme "certe" (v. sentenza impugnata, pagg. 3 e 4). Hanno, infatti, affermato che la consapevolezza della debenza (ritenuta dai primi giudici elemento qualificante la sopravvenienza), in quanto elemento puramente psicologico, fosse inidonea a dare certezza al credito, cosi' come pure l'atto di costituzione dal parte della ASL, fosse inidoneo a configurare il titolo giuridico "a far assumere alla societa' la veste di soggetto tenuto in maniera ineludibile al pagamento"; hanno escluso, altresi', la natura di debito (e non di credito) di dette poste, perche' in ogni caso "continuerebbe a mancare il titolo certo sulla base della quale il debitore sarebbe astretto in maniera cogente alla restituzione delle somme, quale potrebbe essere ad esempio un atto esecutivo del creditore o un espresso atto di ricognizione del debito da parte dell'obbligato ex articolo 1988 c.c." (v. sentenza impugnata, pag. 4).

A fronte di tali argomentazioni, la societa' ricorrente non ha mai allegato di aver dato corso nell'anno d'imposta 2005 (anno in cui si e' realizzata la messa in mora) alla richiesta della ASL di restituzione delle somme indebitamente percepite, confermando, cosi', l'insussistenza di una perdita: la mera richiesta di restituzione (non eseguita) non integra alcuna perdita registrabile a bilancio quale sopravvenienza passiva a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 101, comma 4, (cfr., in termini, Sez. 5, Sentenza n. 1211 del 2020, non massimata).

In conclusione, il ricorso deve essere integralmente rigettato.

Le spese seguono la soccombenza della ricorrente societa' e vengono liquidate come da dispositivo.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater, da' atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la societa' ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio in favore dell'Agenzia dell'entrate che liquida in complessivi Euro 12.000,00, oltre spese

prenotate a debito.

La societa' ricorrente e' tenuta, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater, al versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza