

Sentenza del 30/11/2023 n. 33360 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Reddito di impresa - Perdite derivanti da crediti vantati nei confronti di società sottoposte a fallimento - Deducibilità - Periodo di competenza- ex art 101, c. 5, TUIR e successive modificazioni .- ammissibilità .

Massima:

In materia di perdite su crediti, ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali (per esempio, ove ne sia stato dichiarato il fallimento), la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi dell'art. 101, comma 5, TUIR - da interpretare alla luce del successivo comma 5-bis, introdotto dall'art. 13, comma 1, lett. d), d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. Decreto internazionalizzazione) - e del comma 3, dell'art. 13, cit., in tema di svalutazione contabile dei crediti, anche con riferimento agli esercizi anteriori al 2015, nel periodo di imputazione a bilancio, entro la "finestra temporale" che va dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento al periodo d'imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si deve procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

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

Testo:

Fatti di causa

1. Dieci Srl in liquidazione, in persona del legale rappresentante pro tempore, propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Veneto aveva rigettato l'appello principale proposto dalla società nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, e accolto l'appello incidentale dell'Ufficio avverso la sentenza n. 769/03/2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza con la quale era stato accolto parzialmente il ricorso della contribuente avverso l'avviso di accertamento n. (Omissis) con il quale l'Ufficio, per l'anno 2010, aveva ripreso a tassazione, ai fini Ires, sopravvenienze passive e altri costi ed oneri, ai fini Irap, costi e oneri, e ai fini Iva, l'Iva di Euro 630.000,00 indebitamente detratta relativamente ad una nota di accredito emessa in mancanza dei presupposti D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 26.

2. In punto di diritto, il giudice di appello ha ritenuto: 1) era legittimo il recupero dell'Iva indebitamente detratta dalla cedente Dieci Srl relativamente alla nota di accredito n. 1 del 20.5.2010 emessa in favore di Chia 2000 Spa attesa la riscontrata mancanza dei presupposti per l'applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 2 , per essere intercorso, ai sensi del comma 3 del medesimo articolo, oltre un anno tra l'operazione imponibile effettuata il 29 settembre 2006 (con l'emissione della fattura n. 3/2006 per l'importo di Euro 3.150.000 più Iva, pari a Euro 630.000,00, versato - in relazione ad un contratto preliminare di compravendita immobiliare, al prezzo di Euro 3.450.000,00, stipulato il 14 novembre 2005 - da Chia 2000 Spa in qualità di promissario acquirente, in favore di Dieci Srl , in qualità di promittente alienante) e il sopravvenuto accordo di risoluzione consensuale tra le parti intercorso il 20 maggio 2010; 2) era infondata l'eccezione di violazione del principio di doppia imposizione in quanto, dalla lettura della risoluzione consensuale, e dalle innumerevoli clausole previste per la risoluzione delle problematiche insorte tra le stesse parti e con altri soggetti giuridici, si evinceva la diversità del presupposto impositivo; 3) era legittima la ripresa a tassazione delle sopravvenienze passive riconnesse a "fatture da emettere" relative al 2004 e al 2007, non più emesse dopo la contabilizzazione dei ricavi nelle rispettive annualità con storno da parte della società dei ricavi considerandoli perdite su crediti; al riguardo, ad avviso del giudice di appello, difettavano i presupposti previsti dall'art. 101, comma 5 , del TUIR per la deducibilità delle perdite su crediti non risultando le stesse da elementi certi e precisi e non essendo stato documentalmente provato l'assoggettamento del debitore (nella specie, l'assunta destinataria delle fatture Cementi Armati Srl) ad alcuna procedura concorsuale.

3. Avverso la suddetta sentenza Dieci Srl , in liquidazione, propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.

6. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, "la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, commi 2 e 3 , error in procedendo per travisamento del fatto presupposto e motivazione illogica" per avere la CTR confermato la legittimità della ripresa a tassazione dell'Iva ritenuta indebitamente detratta da Dieci Srl , in relazione alla nota di accredito n. 1/2010, per difetto del presupposto temporale infrannuale - dall'effettuazione dell'operazione imponibile con l'emissione della fattura n. 3/2006 - dell'accordo di risoluzione consensuale del preliminare di compravendita, sebbene, nella specie, l'accordo di mutuo dissenso del 20.5.2010 fosse avvenuto per effetto dell'impossibilità sopraggiunta ad adempiere da parte di Dieci Srl , quale promittente venditore, a causa della mancata conclusione dell'iter amministrativo per la trasformazione urbanistica del terreno oggetto del preliminare a seguito del decreto "Salvacoste" della Regione Sardegna. La ricorrente denuncia, altresì, la illogicità della motivazione atteso che, da un lato, la CTR avrebbe ritenuto applicabile l'art. 26, comma 3, cit. stante l'accordo di mutuo dissenso e, dall'altro, avrebbe escluso la violazione del principio di diritto comunitario della doppia imposizione, stante la asserita totale diversità del presupposto impositivo avuto riguardo all'accordo di risoluzione contenente "innumerevoli clausole intervenute tra le parti al fine della risoluzione di problematiche insorte tra le stesse e con altri

soggetti giuridici", il che avrebbe implicato trattarsi di una nuova convenzione e non di un "mutuo dissenso".

2. Il motivo nella parte in cui denuncia la violazione di legge, in disparte l'improprio riferimento anche ad "un error in procedendo per travisamento del fatto presupposto", è infondato.

3. La norma invocata attribuisce al cedente (nella specie Dieci Srl) di portare in detrazione l'imposta - previa registrazione D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 25 - in ogni caso in cui "un'operazione per la quale sia stata emessa fattura viene meno in tutto od in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, o per mancato pagamento..." (comma 2). Qualora tali eventi si verificino "in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti la neutralità fiscale può essere fatta valere esclusivamente entro l'anno dalla operazione imponibile (comma 3). Orbene gli elementi normativi della fattispecie possono quindi individuarsi: a) nella realizzazione di un'operazione imponibile, per la quale sia stata emessa fattura, che sia vera e reale e non già inesistente come deve argomentarsi dalla disposizione di chiusura del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 che individua il presupposto impositivo, in caso di operazione inesistente, e dunque in assenza di un fatto imponibile definito nel suo effettivo contenuto economico D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 6, nel mero elemento cartolare della fattura (cfr. Corte cass. 5 sez. 10.6.2005 n. 12353; Sez. 5, Sentenza n. 11396 del 2015); b) nella realizzazione di una causa di scioglimento del contratto, non occorrendo uno specifico accertamento negoziale o giudiziale dell'intervenuta risoluzione, nè richiedendosi che lo scioglimento sia giustificato da vizi genetici o funzionali della causa del contratto; la sussistenza, quindi, di un titolo idoneo a realizzare gli effetti solutori del precedente contratto, con la precisazione che l'accordo solutorio di un contratto per il quale sia richiesta la forma scritta "ad substantiam" è oggetto alla stessa forma prevista per la sua conclusione; c) nell'identità delle parti dell'accordo risolutorio e del negozio oggetto di risoluzione consensuale; d) il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972 ed e) nel lasso temporale infrannuale, entro il quale deve verificarsi la vicenda risolutiva, qualora essa trovi titolo in un accordo di mutuo dissenso, come affermato da Cass. sent. n. 20445/2011. Come si evince dal tenore della norma le ragioni per cui si determina il venire meno di una operazione possono essere molteplici, tanto che l'elenco appare solo indicativo: dal tenore della norma è evidente che ciò che assume rilievo non è tanto la modalità con cui si manifesta la causa di variazione dell'imponibile IVA, quanto piuttosto che della variazione e della causa si effettui la registrazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 23 , 24 e 25 . Pertanto la prova della corrispondenza delle operazioni può legittimamente essere fornita soltanto attraverso l'indicazione di quei dati che risultino idonei a collegare le due operazioni - essendo lo scopo perseguito dalla legge quello di impedire pericolose forme di elusione degli obblighi del contribuente, ed essendo tale scopo perseguibile attraverso il principio di immodificabilità, sia unilaterale, sia concordata tra le parti, delle registrazioni obbligatorie, fatto salvo il caso di successive variazioni dell'imponibile o dell'imposta, ex art. 26 citato - mercè dimostrazione, da parte del contribuente, dell'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originarie, da un canto, e l'oggetto della registrazione della variazione, dall'altro, in modo da palesare inequivocabilmente la corrispondenza tra i due atti contabili (Cass. sent. n. 9188/2001). Qualora tale corrispondenza non emerga, del tutto o con indiscutibile evidenza, dal contenuto della fattura e della registrazione originaria e dalla registrazione in variazione, si deve

ritenere che il contribuente possa ricorrere anche ad altre forme di prova, ma sempre nel rispetto dei principi in tema di prova (Cass. n. 8535 del 2014).

4. In particolare, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 3 , prevedendo espressamente l'accordo delle parti quale negozio risolutorio idoneo a determinare il venir meno della "operazione imponibile", prescinde del tutto da eventuali vizi genetici o funzionali della causa del contratto che le stesse intendono risolvere. Infatti, la figura del mutuo dissenso (o mutuo consenso o risoluzione convenzionale o accordo risolutorio: cfr. artt. 1321 e 1372 c.c.) costituisce espressione della autonomia negoziale dei privati che sono libere di regolare gli effetti prodotti da un precedente negozio a prescindere dalla esistenza di eventuali fatti o circostanze sopravvenute impeditivi o modificativi della attuazione dell'originario regolamento di interessi: come infatti ribadito dalle pronunce di questa Corte la risoluzione del contratto per mutuo dissenso costituisce un caso di ritrattazione bilaterale del contratto con la conclusione di un nuovo negozio uguale e contrario a quello da risolvere" (Cass. 3^a sez. 10.3.1966 n. 683; id. 2^a sez. 30.8.2005 n. 17503; id. 3^a sez. 10.7.2008 n. 18859; Cass. 20445/2011). In particolare, questa Corte ha precisato che "in tema di Iva, secondo la disciplina di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 , nel testo applicabile "ratione temporis", le note di variazione in diminuzione sono emesse facoltativamente dal cedente o dal prestatore di servizi entro termini differenziati a seconda della causa che ne giustifica l'emissione, non essendo previsto alcun limite temporale per le cause di sopravvenuta inesigibilità del credito indicate nel comma 2; limite che, al contrario, è da individuarsi in un anno dall'operazione imponibile nel caso in cui la sopravvenuta inesigibilità è frutto di un accordo tra le parti" (Sez. 5 -, Ordinanza n. 39182 del 09/12/2021).

5. Nella specie, la CTR si è attenuta ai suddetti principi, avendo ritenuto inapplicabile la disposizione di cui all'art. 26, comma 2 cit. attesa la conclusione - tra le medesime parti del contratto preliminare di vendita immobiliare - dell'accordo di risoluzione consensuale (in data 20 maggio 2010) dopo il decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile (emissione in data 29 settembre 2006 della fattura n. 3/2006 relativa all'importo di Euro 3.150.000,00, con Iva pari a Euro 630.000,00, versato da Chia 2000 Spa in qualità di promissario acquirente in favore di Dieci Srl in qualità di promittente alienante) con conseguente legittimità del recupero da parte dell'Amministrazione dell'Iva, esposta nella nota di accredito n. 1/2010, indebitamente detratta dalla cedente (Dieci Srl). Ciò correttamente prescindendo dalla esistenza di eventuali fatti o circostanze sopravvenute impeditivi o modificativi della attuazione dell'originario regolamento di interessi (come quelli dedotti dalla ricorrente in merito alla sopravvenuta impossibilità ad adempiere da parte di Dieci Srl , quale promittente venditore, a causa della mancata conclusione dell'iter amministrativo per la trasformazione urbanistica del terreno oggetto del preliminare, a seguito del decreto "Salvacoste" della Regione Sardegna).

6. Inammissibile è poi il profilo del motivo con cui la ricorrente denuncia, peraltro, indebitamente in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, anche l'assunta illogicità della motivazione della sentenza impugnata. Al riguardo, in disparte l'inammissibilità della censura dell'illogicità della motivazione in virtù della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c. , n. 5, come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 , conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 , applicabile *ratione temporis* nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 13.3.2017, la doglianza non coglie il decisum avendo il giudice di appello, da un lato,

escluso l'applicabilità nella specie, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 2 , difettando il presupposto temporale infrannuale dall'effettuazione dell'operazione imponibile dell'accordo di mutuo dissenso del preliminare di compravendita e, dall'altro, ritenuto infondata l'eccezione relativa alla supposta violazione del principio di doppia imposizione in quanto "una semplice lettura della risoluzione consensuale avvenuta tra le parti in data 20 maggio 2010 e delle innumerevoli clausole e disposizioni intervenute fra le parti al fine di risolvere le problematiche insorte fra le stesse e con altri soggetti giuridici fa(ceva), ictu oculi, comprendere la pressochè totale diversità del presupposto impositivo"; il che non significa che la nota di accredito abbia un presupposto diverso dal mutuo dissenso potendo l'effetto risolutorio del primo contratto non essere escluso dall'inserimento dell'accordo di mutuo dissenso nell'ambito di una più complessa composizione transattiva a definizione dei rapporti pendenti tra le parti. Peraltro, va precisato che non sussistendo nella specie, i presupposti per fare valere la neutralità fiscale, in mancanza del presupposto temporale infrannuale dell'accordo di mutuo dissenso di cui all'art. 26, comma 3, cit., non assume alcun rilievo il fatto che l'imposta di Euro 630.000,00 esposta nella nota di credito e ripresa a tassazione con l'avviso di accertamento in questione in quanto indebitamente detratta fosse stata già versata all'Erario dalla società contribuente in relazione alla fattura n. 3/2006.

7. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 101, comma 5 , del TUIR per avere la CTR accolto l'appello incidentale ritenendo che difettassero i presupposti per la deducibilità delle perdite su crediti di cui al comma 5 dell'art. 101, sebbene alla data della notifica dell'avviso di accertamento in questione, la società debitrice (Cementi Armati Srl) fosse già estinta nel 2013, previa messa in liquidazione nel 2011 e, comunque, nel 2010, fosse in estrema difficoltà a causa del blocco delle costruzioni in Sardegna per effetto del decreto Salvacoste.

8. Il motivo è infondato.

9. Con riferimento alle perdite su crediti, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5 , (nel quale sono confluite le disposizioni già contenute nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 66, comma 3 , secondo cui 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 nel D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, art. 11 , 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) 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 (Cass., sez. 5., n. 8587 del 2020).

10. L'art. 101, comma 5, dispone (tra l'altro) che le perdite su crediti sono deducibili dal reddito d'impresa se risultano da "elementi certi e precisi", la cui esistenza, di regola, deve essere provata dall'impresa che le ha subite. Tuttavia, in alcuni casi specifici, ove il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale (nella specie: ne sia stato dichiarato il fallimento), l'irrecuperabilità del credito è presunta ex lege, con decorrenza (così testualmente prevede il secondo periodo del comma 5) "dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento" (Sez. 5, Ordinanza n. 15218 del 2021).

11. La consueta giurisprudenza della sezione tributaria della Corte afferma come la normativa richiamata non ammetta la possibilità di imputare le perdite su crediti ad una diversa annualità d'imposta, successiva a quella nella quale è stato dichiarato il fallimento del debitore del contribuente. Nel caso di assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, infatti, la perdita andrà imputata di regola al periodo d'imposta di apertura delle procedure, come espressamente previsto dal secondo periodo dell'art. 101, comma 5 del TUIR . Detta interpretazione appare 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 cui se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, 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, perchè 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 (cfr. Cass. 21 aprile 2011, n. 9218; Cass., 23 dicembre 2014, n. 27296 e da ultimo Cass. 15 gennaio 2019, n. 775; Cass. n. 8587 del 2020).

12. Secondo altro orientamento invece si è affermato che "In materia di perdite su crediti, ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali (per esempio, ove ne sia stato dichiarato il fallimento), la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi dell'art. 101, comma 5 , t.u.i.r. - da interpretare alla luce del successivo comma 5-bis, introdotto dal D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, art. 13, comma 1, lett. d) , (c.d. Decreto internazionalizzazione) - e del comma 3, dell'art. 13, cit., in tema di svalutazione contabile dei crediti, anche con riferimento agli esercizi anteriori al 2015, nel periodo di imputazione a bilancio, entro la "finestra temporale" che va dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento al periodo d'imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si deve procedere alla cancellazione del credito dal bilancio." (Cass. sez. 5, n. 15218 del 2021).

13. Nella sentenza impugnata la CTR si è attenuta ai suddetti principi avendo correttamente escluso la deducibilità, nel 2010, delle perdite su crediti da parte della società contribuente difettando nella specie- sulla base di un apprezzamento di merito non sindacabile in sede di legittimità - i requisiti di "certezza", per non essere state le fatture dalle quali sarebbero sorti i crediti in capo a Dieci Srl , dopo essere state contabilizzate nel conto "clienti c/fatture da emettere" negli anni 2004 e 2007, concretamente emesse; di "precisione" posto che dal conto "clienti c/fatture da emettere" non emergeva chi dovesse essere il destinatario di tali fatture; infine, ad avviso del giudice di appello, difettava anche il terzo requisito dell'assoggettamento del debitore (Cementi armati Srl) a procedure concorsuali, non essendo stato dalla società contribuente fornita alcuna documentazione al riguardo ("A fronte di tali dichiarazioni tuttavia la società contribuente non ha prodotto alcuna documentazione e comunque, dalle stesse notizie riportate la Cementi Armati Srl non sarebbe stata assoggettata ad alcuna procedura concorsuale ma semplicemente sarebbe stata posta in liquidazione", pag. 8 della sentenza impugnata).

14. In conclusione, il ricorso va rigettato.

15. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 14.000,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

Dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 , comma 1quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 23 novembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza