

Civile Ord. Sez. 5 Num. 37174 Anno 2021

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: FEDERICI FRANCESCO

Data pubblicazione: 29/11/2021

sul ricorso 9237/2015 proposto da:

MASCETTI Armando, elettivamente domiciliato in Roma Via Nizza 45 presso lo studio dell'avvocato Fiorentini Stefano che lo rappresenta e difende

-ricorrente -

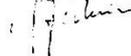
contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- resistente -

4936  
2024

RGN 9237/2015  
Consigliere rel. Federici



avverso la sentenza n. 5858/40/2014 della Commissione tributaria regionale del Lazio, sez. staccata di Latina, depositata il 02/10/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 14/09/2021 dal consigliere dott. Francesco Federici,

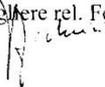
**Rilevato che**

Mascetti Armando ha chiesto la cassazione della sentenza n. 5858/40/2014, depositata il 2.10.2014 dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, Sez. staccata di Latina, che, respingendo l'appello del contribuente, aveva rigettato il ricorso introduttivo avverso l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate, nel disconoscere sopravvenienze passive per perdite su crediti, aveva rideterminato il reddito d'impresa dichiarato dal Mascetti relativamente all'anno d'imposta 2004.

Riferendo che l'accertamento afferiva alla deducibilità di due note di credito, relative a fatture emesse in esercizi precedenti, ha riferito che nel contenzioso seguitone tanto la Commissione tributaria provinciale di Frosinone, con sentenza n. 58/02/2011, quanto quella regionale, con la pronuncia ora al vaglio della Corte, avevano respinto le ragioni impugnatorie del contribuente. La Commissione regionale aveva dichiarato di condividere le motivazioni espresse dal giudice di primo grado. Aveva inoltre evidenziato che l'appostazione della sopravvenienza passiva era stata correttamente esclusa dalle passività, perché, a parte l'inosservanza del criterio di competenza, mancavano i presupposti per riconoscere le perdite su crediti, a tal fine rilevando che essi dovevano basarsi su elementi certi e precisi, di cui non risultava data prova nel caso di specie.

Il Mascetti ha censurato la decisione affidandosi a due motivi. L'Agenzia delle entrate si è limitata al deposito di un "atto di costituzione", ai soli fini della partecipazione eventuale all'udienza di discussione.

RGN 9237/2015  
Consigliere rel. Federici



Nell'adunanza camerale del 14 settembre 2021 la causa è stata discussa e decisa. Il contribuente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 380 bis.1 cod. proc. civ.

### **Considerato che**

Con il primo motivo il ricorrente si duole della violazione dell'art. 42, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 57 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per non aver tenuto conto che solo in sede d'appello era stata contestata dall'ufficio l'inosservanza del principio di competenza;

con il secondo motivo ha denunciato la violazione dell'art. 101, comma quarto, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per aver erroneamente confuso la fattispecie disciplinata dal quarto comma, propriamente dedicato alle sopravvenienze passive, da quella disciplinata dal quinto comma, dedicato alle perdite su crediti.

Il primo motivo è infondato. Premesso che tanto nell'esposizione del fatto quanto nella esplicazione dei motivi della decisione la sentenza impugnata si sofferma principalmente sulla sussistenza dei presupposti per la riconducibilità delle perdite di crediti, lamentate dal contribuente, tra le sopravvenienze passive, va rilevato che nel contesto della decisione, così come dalle difese dell'Agenzia delle entrate, per quello che è dato ricavare dal testo della sentenza e dalla stessa difesa del contribuente-ricorrente, il richiamo ai criteri di competenza non involge l'aggiunta di ulteriori contestazioni nei riguardi del Mascetti, ed in particolare la denuncia della violazione della disciplina dettata dall'art. 109 del d.P.R. n. 546 del 1986. Va pertanto escluso che con essa nel giudizio d'appello sia stata introdotta una nuova eccezione, men che meno una domanda nuova, assumendo invece quel riferimento al più il valore e la funzione di una ulteriore argomentazione a sostegno delle originarie contestazioni sollevate dall'Ufficio.

Infondato è anche il secondo motivo. La difesa del ricorrente insiste nel denunciare l'errore interpretativo in cui sarebbe incorso il giudice regionale.

RGN 9237/2015  
Consiglio rel. Federici

Questi avrebbe equivocato sulla natura della sopravvenienza passiva appostata in bilancio, confondendo la fattispecie disciplinata dall'art. 101, comma quattro, del d.P.R. n. 917 del 1986, con quella cui la medesima normativa dedica l'art. 101, comma cinque. Secondo la prospettazione del ricorrente infatti i due commi fanno riferimento a due ipotesi distinte. Quella contenuta nel quarto comma, per la quale la perdita del credito, che autorizza l'appostazione in bilancio di una sopravvenienza passiva, si relaziona a fattispecie in cui il creditore perde definitivamente il titolo, venendo meno gli effetti civilistici, ad esempio a seguito di cessione, transazione, remissione, prescrizione del credito. Quella contenuta nel quinto comma, che afferisce a fattispecie nelle quali il credito continua ad esistere giuridicamente, prevedendosene tuttavia l'irrecuperabilità. Nella prima ipotesi alla sopravvenienza passiva del creditore, che può dedurre la posta, corrisponde l'arricchimento del debitore, che deve iscrivere nel conto economico la sopravvenienza attiva; nella seconda ipotesi l'irrecuperabilità non produce effetti giuridici estintivi del credito, valorizzandosi solo nel bilancio del creditore, senza vantaggi per il debitore. Nel caso di specie, conclude il ricorrente, la nota di credito dava prova certa della estinzione giuridica del credito, trovando dunque collocazione nel quarto comma. Pertanto, prosegue il contribuente, correttamente nel conto economico era stata iscritta la voce della sopravvenienza passiva. D'altronde il debitore beneficiario doveva indicare nel conto economico la sopravvenienza attiva.

Il pur articolato motivo non coglie nel segno, perché parte da presupposti errati.

Premessa la distinzione generale tra perdite di natura realizzativa (o perdite di realizzo) e perdite di natura valutativa (o perdite da svalutazione), pur riconducendosi solo le prime al venir meno della titolarità giuridica del credito, laddove per le seconde ne sussiste ancora una astratta esigibilità, ciò non esclude che anche le perdite da svalutazione, quando analiticamente considerati i crediti, possano annoverarsi tra quelle deducibili, qualora elementi certi e precisi, riferibili alla singola posizione, ne dimostrino

RGN 9237/2015  
Consigliere rel. Federici

l'irrecuperabilità. La fattispecie a tal fine va ricondotta all'art. 101, comma 4, del d.P.R. n. 917 del 1986. Ad un tempo però non ogni estinzione della titolarità giuridica del credito, pur implicando in sé una perdita di realizzo, può ritenersi deducibile. Se infatti il fenomeno può riguardare, al pari di ogni minusvalenza, quelle derivanti da cessioni a titolo oneroso, oppure quelle dipendenti da transazione, remissione, o prescrizione, ad un tempo, e al contrario, non possono certo costituire voci passive quelle perdite provenienti ad esempio da una rinuncia *sic et simpliciter* al credito, che nasconda un atto donativo. Così che pur potendosi affermare correttamente, sul piano della ricostruzione astratta del sistema, che il mancato realizzo del credito ha in sé gli elementi della certezza della sua perdita, non è altrettanto corretto che quando ciò avvenga la fattispecie debba ricondursi nell'alveo della deducibilità, ai sensi dell'art. 101 cit. E ciò sia che di questa norma voglia tenersi conto del principio generale contenuto nel comma 1, sia che per essa voglia farsi ricorso ai commi quattro o cinque. In ogni caso quella distinzione, che la difesa del contribuente pretende di ricercare nei commi da ultimo citati, è inutile quanto irrilevante, anche a prescindere dalle modifiche apportate dal d.lgs. 27 dicembre 2013, n. 147.

In altri termini se l'estinzione del credito e la sua conseguente perdita, come nel caso di specie, è avvenuta con l'emissione delle note di credito, per compiere correttamente l'operazione di deduzione delle suddette perdite ai sensi dell'art. 101 cit. occorre che il contribuente spieghi la scelta della emissione stessa delle note di credito. Occorre cioè illustrare se ciò costituisce la conseguenza di una cessione (onerosa), o di una transazione o remissione (in questo caso indicandone le ragioni), o che il credito si sia estinto. Occorre, più in generale, salvo l'ipotesi donativa (peraltro irrilevante), dimostrare comunque che prima di rinunciare a quel credito il creditore abbia tentato il recupero mediante azioni rimaste infruttuose. Al di fuori di tale ipotesi la disponibilità del credito, la sua estinzione e l'appostazione della perdita nel conto economico rimarrebbe alla mercé dell'imprenditore-contribuente, fuori

RGN 9237/2015  
Consigliere rel. Federici

6

da ogni disciplina fiscale desumibile dall'art. 101 o dall'art. 106 del d.P.R. n. 917 del 1986 (cfr. Cass., 20 aprile 2016, n. 7860).

Non è pertanto suscettibile di censura la motivazione della sentenza pronunciata dalla Commissione regionale laziale, che ha rilevato come il mancato recupero del credito fosse privo di ogni spiegazione e di prova delle azioni eventualmente intraprese a tal fine.

Del tutto privo di rilievo è poi quanto affermato dal ricorrente, sulla circostanza che alla rimessione del proprio credito, definitivamente estintosi in capo alla sua impresa, avesse fatto seguito la corrispondente sopravvenienza attiva dei debitori, debitamente registrata e sottoposta ad imposta. Di tali affermazioni manca innanzitutto ogni prova e comunque occorreva anche dimostrare le ragioni della rimessione del credito, che certo non poteva avere una causa donativa.

Il motivo è pertanto infondato e in conclusione il ricorso va rigettato.

La mancata regolare costituzione dell'Amministrazione finanziaria esime questo collegio dalla liquidazione delle spese di causa.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso. Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis del medesimo articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il giorno 14 settembre 2021

Il Presidente