

Civile Ord. Sez. 5 Num. 1447 Anno 2021
Presidente: CRUCITTI ROBERTA MARIA CONSOLATA
Relatore: D'ANGIOLELLA ROSITA
Data pubblicazione: 25/01/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7256/2014 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12

ricorrente

contro

Compel Electronics s.p.a., ammessa ad amministrazione straordinaria, rapp.ta e difesa, con procura speciale rilasciata dal commissario straordinario, dall'Avv.to Giuseppe Maria Cipolla, elettivamente domiciliata in Roma, Viale G. Mazzini, n. 134

controricorrente

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale Lombardia, n. 156/20//2013 depositata in data 30/07/2013, non notificata;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 7 ottobre 2020 dal Consigliere Rosita d'Angiolella.

Rilevato che:

2803
2020

1. Con tre distinti avvisi di accertamento, seguenti al p. v. c. elevato in data 11 giugno 2009, l'Agenzia delle entrate, rettificava il modello Unico 2007 presentato dalla Compel Electronics s.p.a. per il periodo di imposta relativo all'anno 2006.

Con tali avvisi l'Agenzia delle entrate muoveva i rilievi, di cui alla lettere di seguito indicate, ai fini Ires ed Irap:

"E") Costi non di competenza per euro 33.208,00 indicati nel bilancio 2006 e relativi ad oneri sostenuti nel 2003.

"F/1") indebito utilizzo del fondo di svalutazione crediti per euro 146.752,00;

"F/2") indebito utilizzo del fondo di svalutazione crediti per euro 9.055,00;

"G") Omessi ricavi per acquisti di rottame per euro 54.616,00;

"H") Omessi ricavi ed omessa contabilizzazione di interessi attivi su finanziamento per euro 94.214,00;

"I") Omesso versamento Iva per euro 28.927,00 a fronte di esportazioni in paesi extra-comunitari.

2. La società proponeva distinti ricorsi avverso gli avvisi di accertamento che, previa riunione, venivano accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Milano.

3. L'Agenzia delle entrate proponeva appello avverso tale sentenza innanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che, con la sentenza n. 156/20//2013, depositata in data 30/07/2013, respingeva l'appello, confermando integralmente la sentenza di primo grado.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a quattro motivi.

5. La società ha resistito con controricorso ed ha presentato memoria ex art. 380bis-1 cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate censura la decisione di cui in epigrafe sotto il profilo della violazione e falsa applicazione degli artt. 109 e 101 d.P.R. 22/12/1986, n. 917 e, quindi, del principio di competenza ivi sancito, nella parte in cui ha ritenuto



legittima l'iscrizione nel bilancio del 2006, quale sopravvenienza passiva, di perdite su crediti divenute inesigibili in un anno di imposta precedente a quello dell'avviso di accertamento.

1.1. Il passo della motivazione della CTR aggredito col primo motivo di ricorso è il seguente: «l'articolo 101, comma 5, t.u.i.r. va interpretato nel senso che il diritto alla deduzione possa essere esercitato anche in un esercizio successivo a quello di apertura della procedura concorsuale, non sussistano ragioni caratteristiche per escludere ciò... Tale articolo ha solo introdotto una presunzione semplice riguardo alla certezza della perdita la cui entità deve essere vagliata in ogni singolo caso tenuto conto dell'effettivo grado di recuperabilità del credito».

1.2. Il motivo è fondato.

L'art. 101, comma 4, del d.P.R. 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 attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi».*

Il primo comma dell'art. 109 del t.u.i.r. 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».*

1.3. 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).

1.4. E' stato considerato, con argomenti applicabili anche alle sopravvenienze passive, che l'art. 101, comma 4, t.u.i.r. (di contenuto identico al previgente art. 66, comma 2, tranne che per il riferimento all'art. 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 è 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 può più essere soddisfatto, perché in quel momento si materializzano gli elementi "certi e precisi" della sua irrecuperabilità. Diversamente, 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» (così, Sez. 5, Sentenza, n. 27296 del 2014).

E' stato soggiunto che «la prova della sussistenza degli elementi suddetti non impone né la dimostrazione che il creditore si sia attivato per esigere il suo credito, né che sia intervenuta sentenza di fallimento del debitore, dovendo escludersi altresì che i patti inerenti le modalità 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).

1.5. Pertanto, alla luce di tali principi, le sopravvenienze passive iscrivibili a bilancio e deducibili, vanno valutate alla stregua di due elementi, e cioè, da un lato, il criterio di competenza (per il quale non è necessario un esborso di cassa ma è sufficiente il titolo giuridico della componente negativa) e, dall'altro, la certezza e la sicurezza della posta.



1.6. Nella specie la CTR non ha verificato tali requisiti, ovvero se l'iscrizione della posta (le perdite su crediti, come riportate a pag. 5 del ricorso) fosse ancorata a dati "certi" e "precisi". Ha, invece, affermato che il diritto alla deduzione può essere esercitato in qualunque esercizio successivo il che contrasta con i principi su esposti per i quali l'iscrizione della posta può essere effettuata quando le perdite su crediti siano certe e siano divenute inesigibili.

2. Col secondo motivo, la ricorrente si duole, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., dell'omessa o insufficiente motivazione su punto decisivo e controverso, riguardante il valore dei beni rottamati.

2.1. Il passo della motivazione della CTR aggredito col primo motivo di ricorso è il seguente: «i beni da rottamare sono stati rivenduti a peso come rottami e non a valore di acquisto, con una svalutazione del 60%».

2.2. Il secondo mezzo risulta inammissibile, in quanto oggetto di impugnazione è una sentenza pubblicata in epoca successiva al 12 settembre 2012, data dalla quale è entrato in vigore il nuovo testo del n. 5 dell'art. 360 cod. proc. civ., che consente l'impugnazione per la diversa ipotesi di omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Nella specie anche a voler prescindere dalla rubrica del motivo, il contenuto del motivo non consente di individuare quale sia il "fatto" omesso che se fosse stato preso in considerazione dalla CTR avrebbe consentito un esito diverso della controversia.

3. Con il terzo mezzo, l'Agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata sia sotto il profilo della violazione di legge (artt. 32, d.P.R. 29/09/1973 n. 600, 45 e 46 t.u.i.r.) che sotto il profilo dell'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia.

3.1. Anche tale mezzo è infondato.

3.2. Quanto alla prospettata violazione di legge e segnatamente dell'art. 32 d.P.R. cit., è principio costantemente affermato da questa Corte che l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della



successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 d.P.R. 29/09/1973, n. 600, solo in presenza dello specifico presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza (cfr., Sez. 5, Sentenza, 27/09/2013, n. 22126, Rv. 628934-01; Sez. 5, Sentenza, 10/01/2013 n. 453, Rv. 624728-01; conf. n. 11765 del 26/05/2014 e n. 27069 del 27/12/2016).

3.3. E' stato specificato che, inviato il questionario (ex art. 32, quarto comma, d.P.R., 29/09/1973, n. 600) - che assolve la funzione di assicurare, in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria, un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni - è necessario che l'Amministrazione, fissi un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, avvertendo il contribuente delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse; trattandosi di obblighi cd. "di informativa", conseguenti ai doveri di correttezza e collaborazione, grava sull'Amministrazione l'onere di provare il rispetto di tale sequenza procedimentale (costituita dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza), senza che sia invocabile la sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario (cfr., Sez. 5, Sentenza, 27/09/2013, n. 22126).

3.4. Quanto all'assunta violazione degli artt. 45 e 46 t.u.i.r, la ricorrente asserisce che la CTR ha errato a superare la presunzione di onerosità prevista dall'art. 46 t.u.i.r. e, conseguentemente, ad annullare il recupero a tassazione di omessi ricavi conseguiti a titolo di interessi in seguito a finanziamento effettuato dalla società contribuente in favore di una società di gruppo, in quanto la documentazione prodotta dalla contribuente non era idonea a superare detta presunzione.

fuey

3.5. Il passo di motivazione cui la ricorrente fa riferimento è il seguente «Tale finanziamento risulta dimostrato dallo scambio di corrispondenza nonché dalla nota integrativa al bilancio 31 dicembre 2006, cosa che supera la presunzione di cui all'art. 46 t.u.i.r.».

3.6. A ben vedere, la censura risulta inammissibile considerando che mira, più che altro, ad una diversa ricostruzione dei fatti operata dal giudice del merito (accertamento del contratto di finanziamento), in contrasto con i principi consolidati di questa Corte secondo cui è inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge (o di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio) miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (cfr., Sez. U., Sentenza n. 34476 del 27/12/2019, Rv. 656492-03; Sez. U. n. 8053 del 2014, Rv. 629831-01).

3.7. Per giunta, sebbene la presunzione di onerosità di cui all'art. 43 t.u.i.r. è superata attraverso l'indicazione di infruttuosità dei libri sociali, ciò non toglie che l'infruttuosità può essere dedotta da altre circostanze come l'esistenza di accordi che le imprese ritengono di contrarre, in base alla libertà di iniziativa economica.

3.8. In tali termini, alcuna violazione delle regole in materia di onere probatorio, v'è stata, avendo la CTR superato la presunzione di fruttuosità del finanziamento infragruppo, sulla verifica di precisi elementi circostanziali emergenti dalla documentazione contabile ed amministrativa offerta dalla contribuente, ricavandone un accordo tra Mi.tel e Compel per un finanziamento infruttifero (lettera con data certa e nota integrativa del bilancio), dando atto, nel contempo che dell'*addendum* non era stata fornita alcuna prova.

4. Col quarto ed ultimo mezzo l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 346, d.P.R. 23/01/1973, n. 43, nella parte in cui la Commissione regionale ha accolto le ragioni del contribuente ritenendo che la documentazione da questi prodotta fosse tale da dimostrare che la merce aveva raggiunto il





paese terzo di destinazione («la contribuente ha prodotto oltre alla documentazione bancaria relativa all'avvenuto incasso da parte del cliente estero la dichiarazione di smarrimento del modello 3DAU e l'attestazione che la merce ha raggiunto il paese terzo di destinazione» (v. ultima pagina della sentenza impugnata).

4.1. Anche tale motivo è inammissibile.

4.2. E' principio consolidato di questa Corte che il ricorso debba essere redatto in conformità al dovere processuale della chiarezza espositiva, dovendo il ricorrente selezionare i profili di fatto e di diritto della vicenda "sub iudice", anche con specifica localizzazione delle allegazioni difensive dei precedenti gradi, sì da rendere intelleggibili le questioni giuridiche prospettate, nonché di individuare, in relazione a tali profili, le ragioni critiche nell'ambito dei vizi previsti dall'art. 360, cod. proc. civ. (cfr., Sez. 5, Sentenza n. 8425 del 30/04/2020, Rv. 658196-01). Non risulta neppure localizzato o trascritto il contenuto delle "attestazioni" di cui il ricorrente lamenta la non attendibilità rispetto a quelle prese in considerazione dai secondi giudici.

5. In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al primo motivo, mentre va rigettato con riguardo ai restanti.

La sentenza va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, affinché proceda all'esame del merito della controversia limitatamente ai rilievi dell'Agenzia dell'entrate riguardanti i costi non di competenza (perdite su crediti), ed in base ai principi di diritto esposti dal paragrafo 1.2. al paragrafo 1.6. della presente motivazione.

6. La CTR in sede di rinvio è tenuta a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso e rigetta i restanti.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, cui

demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 ottobre 2020.

Il Presidente

Roberta Crucitti
