



743.2

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: avv.
accertamento Irpef,
2006

Composta da

Federico Sorrentino	- Presidente -	Oggetto
Andreina Giudicepietro	- Consigliere -	R.G.N. 14894/14
Michele Cataldi	- Consigliere -	Cron. 443
Pasqualina A. P. Condello	- Consigliere Rel. -	CC - 20/10/2020
Andrea Venegoni	- Consigliere-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14894/14 R.G. proposto da:

(omissis) S.R.L., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, giusta procura a margine del ricorso, dall'avv. (omissis), con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. (omissis), in (omissis);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, alla via dei Portoghesi, 12 è elettivamente domiciliata

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Toscana n. 38/24/13 depositata in data 24 aprile 2013

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20 ottobre 2020 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

1. La società (omissis) s.r.l. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate, in

3672
2020

t

relazione all'anno d'imposta 2005, aveva contestato l'indeducibilità, per difetto dei requisiti di certezza e precisione, di perdite su crediti di euro 40.593,51, relative a compensi corrisposti a (omissis), incaricato di dirigere un negozio, e ripreso a tassazione ai fini I.V.A. la somma di euro 80.000,00, corrisposta ad (omissis) a seguito di cessazione dell'attività e di rilascio dei locali concessi in locazione alla contribuente.

2. La Commissione tributaria provinciale di Grosseto rigettava il ricorso, rilevando che non potesse essere qualificato perdita su crediti il compenso corrisposto al dirigente e che la somma erogata alla (omissis) rientrasse nell'ambito dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, essendo riferibile ad un patto di non concorrenza.

3. In esito all'appello proposto dalla contribuente, la Commissione tributaria regionale, con la sentenza in epigrafe indicata, rigettava il gravame.

Osservava, quanto al primo rilievo contestato, che la normativa fiscale prevedeva la deducibilità dal reddito d'impresa delle perdite su crediti se queste risultavano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore era assoggettato a procedure concorsuali; nel caso di specie la società contribuente si era limitata ad inoltrare richieste scritte alla (omissis), ritenendo inopportuno l'esercizio di azioni legali volte al recupero del credito, tenendo un comportamento che non poteva legittimare la detrazione della perdita dal reddito d'impresa; peraltro, la società (omissis) aveva respinto definitivamente la richiesta di rimborso in data 31 gennaio 2006 e, quindi, in un anno di competenza diverso da quello nel quale la perdita era stata indebitamente detratta dal reddito d'impresa.

Riteneva, inoltre, infondate le difese svolte in ordine all'altra ripresa a tassazione, considerato che dalla scrittura privata del 2 dicembre 2004 emergeva che la società aveva dichiarato di essere interessata a corrispondere a (omissis) un'indennità a titolo di risarcimento a fronte dell'impegno di quest'ultima a non aprire analoga attività commerciale; la clausola di non concorrenza veniva equiparata all'erogazione di un compenso per la pattuita inattività, anche se limitata nel tempo, e, quindi,

prevaleva, ai fini fiscali, sull'indennità risarcitoria asseritamente corrisposta per il subentro nei locali.

4. Ricorre per la cassazione della sentenza d'appello la società ^(omissis)
^(omissis) s.r.l., affidandosi a tre motivi. L'Agenzia delle entrate ha depositato atto di costituzione al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

In prossimità dell'adunanza camerale la società contribuente ha depositato memoria ex art. 380-bis.1. cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 101, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 e censura la decisione impugnata nella parte in cui i giudici di merito hanno ritenuto che gli elementi certi e precisi della perdita non possano ricavarsi dal comportamento tenuto.

Evidenzia che la norma in esame richiede esclusivamente che la perdita risulti da elementi certi e precisi, indipendentemente dalla causa che tale perdita abbia originato, e che la rinuncia al credito è certamente idonea ad attribuire alla perdita il carattere della definitività e certezza richiesta ai fini della deducibilità.

Dalla documentazione prodotta emergeva che aveva fatto quanto possibile per recuperare il credito e che si era risolta a rinunciarvi in modo definitivo solo quando, a fronte del conclusivo rifiuto opposto dalla ^(omissis) con lettera del 31 gennaio 2006, era diventato irragionevole coltivare la pretesa, risultando inopportuno, in ragione del rapporto di *franchising* che la legava alla debitrice, l'esercizio di un'azione giudiziaria, posto che il costo connesso all'inevitabile deterioramento dei rapporti con la società ^(omissis) sarebbe stato di gran lunga superiore al beneficio che avrebbe potuto conseguire con il recupero del credito.

2. Con il secondo motivo censura la sentenza impugnata per violazione dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992, lamentando che i giudici regionali non hanno spiegato le ragioni per cui non sarebbe detraibile la perdita nel periodo d'imposta (anno 2005) in cui si sono verificati i requisiti di certezza e obiettiva determinabilità della stessa.

3. Il primo ed il secondo motivo, concernenti la contestata indeducibilità della perdita su crediti, possono essere trattati congiuntamente essendo strettamente connessi e sono infondati.

3.1. Va premesso che il riferimento contenuto nell'art. 101, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 esclusivamente ad «elementi certi e precisi» della perdita su un credito impone di escludere la necessità dell'accertamento dell'insolvenza del debitore ai fini della deduzione *de qua*.

Questa Corte ha, infatti, ripetutamente affermato, già con la sentenza n. 3862 del 16 marzo 2001, che, al fine di ritenere deducibili le perdite su crediti quali componenti negative del reddito d'impresa, non è necessario che il creditore fornisca la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore, essendo sufficiente, come voluto dal legislatore, che le perdite contestate risultino documentate in modo certo e preciso.

Si è altresì precisato che è parimenti irrilevante, ai fini della norma in esame, verificare i motivi della perdita, atteso che per il legislatore è necessario, ma anche sufficiente, che la perdita sia certa e precisa, ossia effettiva e determinata (Cass., sez. 5, 19/11/2007, n. 23863).

Questa Corte, con la sentenza da ultimo citata (seguita anche da Cass., sez. 6-5, 2/05/2013, n. 10256), ha pure chiarito che la scelta imprenditoriale di transigere con un proprio cliente non rende indeducibile la perdita conseguente perché il legislatore ha riguardo solo alla oggettività della perdita e non pone nessuna limitazione o differenziazione a seconda della causa di produzione della stessa e che, come già osservato da questa Corte con la sentenza n. 10802 del 24 luglio 2002, l'imprenditore, in base a «considerazioni di strategia generale», può legittimamente compiere «operazioni di per se stesse antieconomiche in vista ed in funzione di benefici economici su altri fronti».

3.2. Qualora, tuttavia, si tratti di perdita derivante da rinuncia al credito occorre che l'atto unilaterale di rinuncia sia giustificato da una effettiva irrecuperabilità del credito, poiché, diversamente, rientrerebbe negli atti di liberalità, indeducibili ai fini fiscali (Cass., sez. 5, 20/04/2016, n. 7860).

Infatti, soltanto nel caso di assoggettamento del debitore a procedure concorsuali si verifica un automatismo nella deducibilità delle perdite su crediti, e ciò per le garanzie che le procedure concorsuali riescono a dare sul piano della certezza della insolvibilità e sul piano della precisione della entità delle perdite; al di fuori di tali ipotesi, se il creditore rimane inerte nella titolarità del suo credito, non possono ritenersi esistenti elementi certi per configurare una perdita fiscalmente rilevante, tenuto conto che il fatto costitutivo del diritto alla deducibilità della perdita riguarda sia l'*an*, ossia il verificarsi della perdita dovuta all'inesigibilità del credito, sia il *quantum*, ossia l'entità della perdita. Ciò comporta che non si possa parlare di perdita su un credito ai fini fiscali nelle ipotesi in cui il creditore nulla abbia fatto per esercitare il suo diritto di credito, avendo tenuto un comportamento remissivo e liberale (Cass., sez. 5, 20/11/2001, n. 14568).

3.3. Nel caso in esame, sulla base di quanto emerge dalla sentenza impugnata, come rilevato dai giudici regionali, la società contribuente ha scelto di rinunciare unilateralmente al credito vantato nei confronti della società ^(omissis) a fronte del rifiuto da questa espresso con lettera del 31 gennaio 2006, adducendo a giustificazione di tale comportamento che il rapporto di dipendenza economica che la legava alla ^(omissis) rendeva inopportuno l'esercizio di una azione giudiziaria finalizzata al recupero del credito, non fornendo in tal modo prova alcuna che la rinuncia trovasse concreta giustificazione nella effettiva irrecuperabilità dello stesso.

Il comportamento tenuto dalla contribuente, come affermato dalla C.T.R., non può, pertanto, giustificare la detrazione fiscale della perdita dal reddito d'impresa.

3.4. Peraltro, come pure correttamente sottolineato dalla Commissione regionale a supporto della decisione, con motivazione che si sottrae, pertanto, anche al vizio dedotto con il secondo motivo del ricorso, l'art. 101, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 va interpretato nel senso che l'anno di competenza per operare la deduzione della perdita su credito deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché solo in quel momento si materializzano gli elementi «certi e precisi» della sua irrecuperabilità. Diversamente

operando, verrebbe rimessa all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta più vantaggioso per operare la deduzione, in tal modo snaturando le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito, dettate dall'art. 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che sono tassative ed inderogabili per determinare il reddito d'impresa (Cass, sez. 5, 23/12/2014, n. 27296).

I giudici di appello, nell'evidenziare che la società ^(omissis) ha definitivamente respinto la richiesta di rimborso del credito in data 31 gennaio 2006, ossia in un anno di competenza diverso da quello in cui la perdita è stata detratta dalla contribuente dal reddito di impresa (anno 2005), hanno chiaramente esplicitato le ragioni che impongono di escludere la detraibilità della perdita, in tal modo manifestando il loro convincimento ed uniformandosi ai principi espressi da questa Corte.

4. Con il terzo motivo di ricorso la società ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 1362, 1363 e 1366 cod. civ. per avere la Commissione regionale escluso che la somma di euro 80.000,00 avesse natura risarcitoria sulla base di una errata interpretazione del contratto, non coerente con i criteri dettati dalle norme richiamate in rubrica.

Ribadisce che, diversamente da quanto ritenuto dai giudici di appello, l'indennità è stata corrisposta a fronte del subingresso nei locali e della conseguente cessazione dell'attività commerciale e non già a fronte dell'obbligo di non concorrenza ed ha pertanto natura meramente risarcitoria.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Occorre premettere che il sindacato di legittimità può avere ad oggetto non la ricostruzione della volontà delle parti, ma piuttosto l'individuazione dei criteri ermeneutici del processo logico di cui il giudice di merito si sia avvalso per la interpretazione del contratto, onde verificare se sia incorso in vizi di ragionamento o in errore di diritto (Cass., sez. 3, 22/10/2014, n. 22343; Cass., sez. 3, 29/07/2004, n. 14495).

Ai fini della ricerca della comune volontà delle parti contraenti, il primo strumento è rappresentato dal senso letterale delle parole ed

espressioni utilizzate, ma la formulazione letterale deve essere verificata alla luce dell'intero testo contrattuale, dovendo le singole clausole essere considerate in correlazione tra loro procedendo al relativo coordinamento, ai sensi dell'art. 1363 cod. civ.; infatti, il senso letterale delle parole va desunto non dalle singole clausole di cui è composto il contratto, atomisticamente considerate, ma dalla dichiarazione negoziale nella sua interezza, dovendosi collegare e raffrontare tra loro frasi e parole al fine di chiarirne il significato (Cass., sez. 3, 16/06/2003, n. 9626).

Le Sezioni Unite (Cass, Sez. U, 8/03/2019, n. 6882) hanno, peraltro, sottolineato che nella ricerca della reale ed effettiva volontà delle parti il criterio letterale va invero riguardato alla stregua di tutti gli altri criteri di interpretazione, ed in particolare dei criteri dell'interpretazione funzionale ex art. 1369 cod. civ. e dell'interpretazione secondo buona fede o correttezza ex art. 1366 cod. civ., non essendo consentito dare ingresso ad interpretazioni delle espressioni letterali che non rispondono alle intese raggiunte e che depongono per un significato contrastante con la ragione dell'accordo negoziale.

4.3. I suindicati principi non sono stati disattesi dalla Commissione tributaria nella sentenza impugnata.

I giudici d'appello, infatti, nell'interpretare la scrittura privata del 2 dicembre 2004 — con la quale la società contribuente ha dichiarato di essere interessata a corrispondere a (omissis) un'indennità a titolo di risarcimento per il subentro nei locali e la conseguente cessazione della attività commerciale dalla stessa esercitata con impegno da parte della stessa (omissis) a non aprire un'analogo attività commerciale — alla luce dei criteri legali d'interpretazione del contratto ex artt. 1362 e 1363 cod. civ., hanno correttamente posto in rilievo che con il suddetto negozio la società contribuente ha in sostanza riconosciuto un compenso alla (omissis) a fronte dell'impegno assunto da quest'ultima di astenersi dall'operare nello stesso settore di competenza della contribuente.

L'accordo raggiunto dalle parti, inquadrabile nel patto di non concorrenza di cui all'art. 2596 cod. civ., finalizzato a vietare per un periodo di tempo limitato l'esercizio di una attività commerciale analoga a quella

svolta dalla ricorrente, non ha sicuramente natura risarcitoria, non avendo neppure la ricorrente indicato quale danno ingiusto potesse derivare dal «subingresso» nei locali, ma è piuttosto finalizzato alla erogazione, in favore della (omissis), di un corrispettivo a fronte della obbligazione di non fare da quest'ultima assunta, a nulla valendo che le parti, nel riferirsi al compenso concordato, abbiano utilizzato l'espressione «indennità risarcitoria».

5. In conclusione, il ricorso va respinto.

Nulla deve disporsi in merito alle spese di lite, in difetto di attività difensiva dell'agenzia delle entrate.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

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

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 20 ottobre 2020

IL PRESIDENTE

Federico Sorrentino

