

Civile Sent. Sez. 5 Num. 15421 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: SALEMME ANDREA ANTONIO
Data pubblicazione: 20/05/2026



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 15502/2017 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

LAVORGNA S.R.L. in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'avvocato Giuseppe Francesco Massarelli ed el.
dom. presso lo studio dell'avvocato Decio Nicola Mattei in Roma, Via delle
Quattro Fontane n. 20

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Campania-Napoli n. 11363/2016 depositata il 14/12/2016.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 07/05/2026
dal Consigliere Andrea Antonio Salemme.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Giuseppe Fichera, che, richiamandosi alla requisitoria depositata, chiede rigettarsi il ricorso.

Uditi l'Avv. Angelo Testini, per l'Agenzia, che insiste per l'accoglimento del ricorso, e l'Avv. Decio Nicola Mattei, presente su delega dell'Avv. Giuseppe Francesco Massarelli, per la contribuente, che insiste per il rigetto.

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento n. TFM030501645/2014 per l'a.i. 2012, la D.P. di Benevento dell'Agenzia delle entrate, previo PVC della G.d.F., recuperava a tassazione nei confronti di LAVORGNA S.R.L., esercente l'attività di raccolta di rifiuti solidi non pericolosi, costi non documentati o non inerenti, con particolare riguardo, per quanto di residuo interesse, a perdite su crediti.

2. La contribuente impugnava l'avviso.

In particolare, relativamente alle perdite su crediti tuttora oggetto di giudizio, deduceva:

- in riferimento al credito vantato nei confronti di Consorzio Geoeco s.p.a., questa, a capitale pubblico, era stata sciolta nel 2008 e le sue attività e passività erano confluite nel Consorzio Unico di Bacino delle Province di Napoli e Caserta, nei cui confronti aveva attivato la procedura arbitrale; nelle more, tuttavia, anche il Consorzio Unico era stato sciolto e posto in liquidazione, talché aveva desistito dall'azione di recupero;

- in riferimento al credito vantato nei confronti di Plastic Art s.r.l., questa nel 2012 non era stata ammessa alla procedura di concordato preventivo richiesta nel 2011, come risultante da visura camerale, apparendo dunque chiara l'impossibilità di recupero, peraltro per importi modesti;

- in riferimento al credito vantato nei confronti di Il Forno di Oro e Cioccolato s.r.l. e Speedy Transport Soc. Coop. nel corso del 2012 si erano concluse le infruttuose attività di pignoramento.

3. Il giudice di prossimità, nel contraddittorio dell'Ufficio, annullava in parte l'avviso, segnatamente con riguardo alle perdite su crediti (esclusa una voce di perdita per un credito che tuttavia non viene più in rilievo).

4. L'Ufficio proponeva appello, rigettato dalla CTR della Campania, nel contraddittorio della contribuente, con la sentenza in epigrafe, sulla base essenzialmente della seguente motivazione:

- l'Ufficio non contesta l'esistenza in sé delle perdite, ma soltanto la loro non recuperabilità ex art. 101, comma 5, tuir;

- quanto alle "perdite su crediti relative al Consorzio Geoeco", "l'Ufficio sostiene che già nel 2008 il detto Consorzio era stato cancellato dalla CCIAA di Caserta, essendo confluito per fusione nel Consorzio Unico di Bacino delle Province di Napoli e Caserta, ente pubblico economico in quanto tale non soggetto a procedure concorsuali; deve, pertanto, ritenersi che, non potendo agire esecutivamente nei confronti di tale ente, correttamente la società Lavorgna s.r.l. abbia [ap]postato la perdita nel 2012, allorché l'infruttuoso esito della procedura di concordato posta in essere ha reso evidente l'irrecuperabilità del credito". Non è pertanto violata la circolare n. 28/E del 1° agosto 2013, da momento che "l'infruttuosa attivazione delle procedure di recupero nei confronti di un ente pubblico" "è confermata nel caso di specie da ulteriori elementi, quali l'esito negativo dell'arbitrato per la mancata nomina del terzo arbitro (la nomina di quello indicato dal Commissario Liquidatore del Consorzio era avvenuta in data 9.3.12) e la insufficienza della massa attiva del Consorzio a soddisfare i numerosi creditori";

- "anche le ulteriori perdite" "sono state debitamente valutate dal primo giudice", il quale "evidenzia che non è la data dell'emissione del decreto ingiuntivo a determinare il momento dell'irrecuperabilità del

credito, bensì la data di conclusione della conseguente azione esecutiva, data riscontrabile nel 2012 per quanto riguarda sia la società Il Forno s.r.l., sia la società Speedy Transport s.r.l., mentre per il credito vantato nei confronti della Plastic Art s.r.l. si doveva fare riferimento al decreto emesso dal Tribunale di Benevento in data 6.11.12, con il quale veniva dichiarata la inammissibilità della proposta di concordato preventivo”.

5. L’Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con due motivi. Resiste la contribuente con controricorso, insistito con breve memoria telematica.

6. Giusta requisitoria addì 1° aprile 2026, il Pubblico Ministero presso questa Suprema Corte, in persona del Sost. Proc. Gen. Dott. Giuseppe Fichera, chiedeva rigettarsi il ricorso.

All’odierna pubblica udienza, dopo breve discussione, il medesimo rappresentante del Pubblico Ministero si richiama alla requisitoria già depositata, concludendo in conformità; il rappresentante dell’Avvocatura Generale dello Stato Avv. Angelo Testini, per l’Agenzia, insiste per l’accoglimento del ricorso; l’Avv. Decio Nicola Mattei, presente su delega dell’Avv. Giuseppe Francesco Massarelli, per la contribuente, insiste invece per il rigetto dello stesso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si denuncia violazione dell’art. 101 tuir in relazione all’art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.

1.1. Ad avviso della ricorrente Agenzia, non sussistevano “le condizioni per la deducibilità della perdita del credito esistente nei confronti del ‘Consorzio Geoeco’, poi confluito, per quanto anzidetto, nel ‘Consorzio Unico di Bacino’. Essendo quest'ultimo un ente pubblico economico, infatti, ogni eventuale mancanza di utile esperimento di azioni esecutive, deve ‘ontologicamente’ ritenersi temporanea, stante la natura pubblica dell'ente, peraltro ancora in fase di liquidazione”.

Medesimamente censurabile è la sentenza impugnata nella parte relativa "ai crediti irrecuperabili della Plastic Art, laddove la CTR ha affermato che, per la determinazione del momento in cui si perfeziona l'irrecuperabilità del credito, al fine di valutare l'anno fiscale di deducibilità della perdita, 'si doveva fare riferimento al decreto emesso dal tribunale di Benevento in data 06.11.2012'". "L'inammissibilità della proposta di concordato" non è circostanza per legge rilevante per individuare l'anno di deducibilità "ed è stata, pertanto, indebitamente valorizzata dalla CTR". Erroneamente "la C.T.R., ai fini della deducibilità della perdita su crediti in parola, non ha attribuito rilevanza all'ammissione al concordato del 2011, né alla dichiarazione di fallimento della 'Plastic Art', avvenuta nel 2013 con sentenza n. 68 del 20/12/2013 (fatto quest'ultimo incontestato da controparte)".

2. Con il secondo motivo si denuncia omesso esame di fatto decisivo e controverso in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ.

2.1. "La C.T.R. non ha in alcun modo considerato quanto esposto dall'Ufficio nel proprio atto di appello, e non contestato da controparte, e cioè che, alla data del 06/02/2015, il 'Consorzio Unico di Bacino' risultava essere ancora in fase di scioglimento volontario e che l'ultimo liquidatore era stato nominato con atto del 09/09/2014". Pertanto, "la CTR avrebbe dovuto concludere che nel 2012, in realtà, non sussistevano ancora le condizioni di certezza della perdita definitiva del credito, necessarie ai fini della deducibilità della perdita del credito stesso; o, quantomeno, avrebbe dovuto argomentare per quale motivo, pur essendo ancora in liquidazione, risultava già certa l'insolvenza definitiva del Consorzio, con specifico riferimento al credito della società contribuente".

Relativamente ai crediti verso Il Forno e Speedy Transport, "la C.T.R. ha valorizzato, ai fini della determinazione dell'annualità cui imputare la perdita su crediti, 'la data di conclusione della conseguente azione esecutiva'"; non ha tuttavia considerato "che, dalla stessa documentazione

esibita dalla controparte in sede di contraddittorio procedimentale emergeva che, già nel 2010, le azioni di pignoramento presso terzi promosse in forza dei decreti ingiuntivi 76 e 85/2010, e dei relativi precetti, avevano avuto esito negativo, stante l'intervenuta dichiarazione negativa depositata dal terzo pignorato, per il primo, e l'esito negativo del pignoramento risultante dal verbale, per il secondo".

3. Il secondo motivo è inammissibile, incorrendo nella preclusione derivante dalla cd. doppia conforme di merito (ai sensi del previgente art. 348-ter cod. proc. civ.; attuale art 360, comma 4, cod. proc. civ.).

4. Il primo motivo è parimenti inammissibile.

4.1. Quanto al credito nei confronti di Consorzio Geoecco, confluito in Consorzio Unico, esso non coglie l'effettiva "ratio decidendi" della sentenza impugnata. Infatti, puntando esclusivamente sulla natura pubblicistica dell'ente, con conseguente ritenuta "ontologica temporaneità" della "mancanza di utile esperimento di azioni esecutive", esso pretermette avere invece la CTR, alla stregua di un preciso accertamento in fatto (di là dall'accenno all'"infruttuoso esito della procedura di concordato posta in essere") valutato nel complesso la possibilità per la contribuente di realizzo del credito: in tal guisa, la CTR ha evidenziato che proprio nel 2012 la contribuente ha avuto definitiva contezza dell'"esito negativo dell'arbitrato" - all'uopo attivato - "per la mancata nomina del terzo arbitro (la nomina di quello indicato dal Commissario Liquidatore del Consorzio era avvenuta in data 9.3.12)", ragion per cui – secondo la CTR – essa non poteva far altro che prendere atto, in un'ottica di verifica di utile collocazione all'attivo della liquidazione volontaria, costituente declinazione pubblicistica delle procedure concorsuali, dell'"insufficienza della massa attiva del Consorzio a soddisfare i numerosi creditori".

Ora, il motivo – rilevando, in termini di rimprovero alla CTR, che, a differenza di quanto da questa sostenuto, non potevano esserci "dati certi e immutabili" sulla "solvibilità" dell'ente, in quanto pubblico – obnubila,

oltrech  per vero la stessa sottoposizione dell'ente a liquidazione volontaria, l'accertata, dalla CTR, irrecuperabilit  in concreto del credito, in virt  di due elementi (impossibilit  di avvio del giudizio arbitrale ed in ogni caso inutile collocazione all'attivo di liquidazione) totalmente misconosciuti.

4.2. Quanto al credito nei confronti di Plastic Art, il riferimento della CTR al "decreto emesso dal Tribunale di Benevento in data 6.11.12, con il quale veniva dichiarata la inammissibilit  della proposta di concordato preventivo", risponde alla logica – implicante, anche in questo caso, un insindacabile apprezzamento in fatto dalla medesima compiuto – della verifica dell'inadempimento, da parte di Plastic Art, alla proposta di concordato presentata un anno prima, dalla quale evidentemente derivava, in capo alla contribuente, una prospettiva di soddisfo scemata (oltretutto dopo una richiesta, proprio nel 2012, di Plastic Art di rinegoziazione del concordato: p. 10 controric.) giust'appunto con la dichiarazione d'inammissibilit  di cui si tratta.

Peraltro, a conferma di una tale ricostruzione in fatto della CTR, soccorre il dato, evocato dall'Agenzia nel motivo, di una progressiva evoluzione peggiorativa della situazione di sofferenza di Plastic Art, dichiarata fallita nel successivo 2013.

A fronte di ci , vero   che la richiesta di concordato era del 2011; tuttavia questa S.C. insegna che, ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali, la deduzione della perdita su crediti   ammessa, ai sensi dell'art. 101, comma 5, d.P.R. n. 917 del 1986 (da interpretare alla luce del successivo comma 5 bis, introdotto dall'art. 13, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 147 del 2015, 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 del provvedimento di ammissione alla procedura al periodo d'imposta in cui, secondo la

corretta applicazione dei principi contabili, si deve procedere alla cancellazione del credito dal bilancio (Cass. n. 15218 del 2021).

La CTR si è "ex ante" attenuta al superiore principio, non allegando, di contro, il motivo alcuna scorrettezza nell'applicazione dei principi contabili in cui la contribuente sarebbe incorsa.

5. In definitiva, il ricorso va integralmente respinto, con condanna dell'Agenzia delle entrate a rifondere alla contribuente le spese di lite, liquidate, secondo tariffa, come da dispositivo. La natura pubblica della medesima la assolve dal pagamento del cd. doppio contributo unificato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate a rifondere a LAVORGNA S.R.L. le spese di lite, liquidate in euro 8.500 per compensi, oltre a spese forfettarie nella misura del 15 per cento, esborsi in ragione di euro 200 ed accessori, se ed in quanto dovuti.

Così deciso alla pubblica udienza del 7 maggio 2026.

Il Relatore

Andrea Antonio Salemmè

Il Presidente

Roberta Crucitti