

Civile Ord. Sez. 5 Num. 16865 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: LENOCI VALENTINO
Data pubblicazione: 29/05/2026

AVVISO DI ACCERTAMENTO
- IRES-IVA-IRAP 2010-2011-
2012.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4149/2021 R.G. proposto da:

FED ENGINEERING S.R.L. in liquidazione, in persona del legale rappresentante pro-tempore, con sede in Follonica (GR), via Bicchocchi n. 115, rappresentata e difesa dall'avv. Pierfilippo Bartoloni Saint Omer in virtù di procura speciale e margine del ricorso,

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ex lege*,

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana - sez. n. 2 - n. 468/2020, depositata il 1° luglio 2020;

udita la relazione svolta nell'adunanza in camera di consiglio del 18 febbraio 2026 dal Consigliere dott. Valentino Lenoci;
viste le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Alessandro Pepe, che ha concluso per il rigetto del ricorso,

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale, l'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Grosseto emetteva nei confronti della società FED Engineering s.r.l., gli avvisi di accertamento n. T8B031001485, relativo all'anno d'imposta 2010, n. T8B031001560, relativo all'anno d'imposta 2011 e n. T8B031001741, relativo all'anno d'imposta 2012. Con tali avvisi di accertamento venivano recuperati a tassazione alcuni costi ritenuti indeducibili, in particolare: *i)* perdite su crediti per l'anno 2010 e riportate sulle annualità 2011 e 2012; *ii)* costi per lavori di manutenzione dell'immobile preso in comodato dalla FED per lo svolgimento della propria attività; *iii)* costi relativi ad un posto barca ed a due imbarcazioni da diporto; *iv)* spese per prestazioni occasionali; *v)* spese per viaggi e trasferte.

2. La società contribuente impugnava, con separati ricorsi, gli avvisi di accertamento in questione dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze la quale, con sentenza n. 1484/2016, depositata il 9 novembre 2016, li rigettava, condannando la contribuente alla rifusione delle spese di lite.

3. Interposto gravame dalla FED Engineering s.r.l., la Commissione Tributaria Regionale della Toscana – sez. n. 2 - con sentenza n. 468/2020, pronunciata il 13 gennaio 2020, e depositata in segreteria il 1° luglio 2020, rigettava l'appello, condannando l'appellante alla rifusione delle spese di giudizio.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la FED Engineering s.r.l., sulla base di sette motivi (ricorso notificato il 4 febbraio 2021).

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

5. Con decreto presidenziale del 3 dicembre 2025 è stata quindi fissata la discussione del ricorso dinanzi a questa sezione per l'adunanza in camera di consiglio del 18 febbraio 2026, ai sensi degli artt. 375, comma 2, e 380-*bis*.1 c.p.c.

E' intervenuto in giudizio il Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Alessandro Pepe, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a sette motivi.

1.1. Con il primo motivo di ricorso la FED Engineering s.r.l. eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 101, comma 5, e 109 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché degli artt. 14 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 2423-*bis* c.c. e 6, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Deduce, in particolare, che la perdita su crediti, per un totale di € 305.330,60, derivanti dai corrispettivi fatturati al Consorzio Etruria s.c.r.l. in virtù di un contratto di consulenza, era stata correttamente portata in deduzione nell'anno 2010, perché il Consorzio Etruria era stato ammesso al concordato preventivo in data 29 giugno 2011, e quindi dopo la chiusura del bilancio 2010, ma prima del termine ultimo per la presentazione della dichiarazione; inoltre, secondo parte ricorrente, nel caso di specie avrebbe potuto applicarsi il criterio legale previsto dall'art. 101, comma 5, d.P.R. n. 917/1986, per cui, già prima

dell'ammissione del Consorzio Etruria al concordato preventivo, si sarebbe potuta valutare l'insolvenza di quest'ultimo, ai fini della deducibilità della perdita.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si eccepisce l'omesso esame di un fatto decisivo ai fini del giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c.

Sostiene la ricorrente che la C.T.R. aveva omesso di prendere in considerazione proprio la circostanza della sussistenza dei presupposti per l'applicazione dei criteri generali di deducibilità, in caso di perdita su crediti.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso la contribuente eccepisce nullità della sentenza per difetto di motivazione, e quindi violazione degli artt. 36 e 61 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 132 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., 111 e 24 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Deduce, in particolare, che la sentenza impugnata era viziata da motivazione assente o apparente, con riferimento al recupero a tassazione delle spese ritenute dall'Ufficio non deducibili per difetto dei relativi presupposti.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso viene eccepita violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917/1986, nonché dell'art. 5 d.lgs. 18 15 dicembre 1997, n. 446 e dell'art. 19 d.p.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Deduce, in particolare, che, nel confermare la legittimità del recupero a tassazione dei costi relativi ad un posto barca ed a due imbarcazioni da diporto, la C.T.R. non aveva correttamente valutato i presupposti della deducibilità dei costi in parola.

1.5. Con il quinto motivo viene eccepita, nuovamente, violazione dell'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917/1986, nonché

dell'art. 5 d.lgs. n. 446/1997, dell'art. 19 d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Sostiene la ricorrente che, anche con riferimento al recupero a tassazione dei costi per lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria dell'immobile sito in Follonica, piazza XXV Aprile, ove la FED aveva una sede della propria attività, la C.T.R. non aveva correttamente valutato i presupposti della deducibilità dei costi in parola.

1.6. Con il sesto motivo di ricorso la FED Engineering eccepisce, ancora, violazione dell'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917/1986, nonché dell'art. 5 d.lgs. n. 446/1997, dell'art. 19 d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Deduce che, anche con riferimento ai costi relativi alle spese di trasferta, vitto e alloggio, la C.T.R. non aveva adeguatamente valutato la sussistenza dei presupposti per la loro deducibilità, trattandosi di spese documentate ed inerenti all'attività.

1.7. Con il settimo motivo di ricorso, infine, si eccepisce nuovamente violazione dell'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917/1986, nonché dell'art. 5 d.lgs. n. 446/1997, dell'art. 19 d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Deduce la ricorrente che, anche con riferimento al recupero a tassazione delle spese per prestazioni occasionali, sussistevano i presupposti per la loro deducibilità.

2. Così delineati i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

2.1. Il primo motivo è infondato.

In base all'art. 101, comma 5, d.P.R. n. 917/1986, «...le perdite sui crediti (...) sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedura concorsuale». La disposizione aggiunge poi che «ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o, per le procedure estere equivalenti, dalla data di ammissione ovvero, per i predetti piani attestati, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese».

La normativa fiscale stabilisce, dunque, un criterio "generale" e uno "legale" per la deducibilità delle perdite sui crediti: quello "generale" è dato dalla presenza di "elementi certi e precisi" sull'esistenza della perdita e quello "legale" è dato dall'assoggettamento a procedura concorsuale, dove l'assoggettamento coincide con la data di emissione del provvedimento giudiziale che dà appunto vita alle varie procedure concorsuali.

Nella fattispecie in esame, il debitore Consorzio Etruria è stato ammesso alla procedura di concordato preventivo nel giugno 2011; le perdite su crediti vengono invece fatte valere per l'anno 2010, per cui non può, per tale anno, applicarsi il criterio legale fondato sull'ammissione alla procedure.

Le altre norme invocate dalla società ricorrente, l'art. 14 DPR 600/73, l'art. 2423 bis c.c., il principio contabile OIC29 e l'art.

6, comma 1, d.lgs. 472/97, ammettono sì postumi aggiustamenti del bilancio con annotazioni di perdite ed ammettono, sì che il successivo fallimento possa confermare una situazione pregressa di deterioramento della situazione finanziaria. Tuttavia, la norma cui fare riferimento in materia fiscale ai fini della deducibilità delle perdite sui crediti è l'art. 101 comma 5, d.P.R. n. 917/1986, il quale come detto in caso di procedura concorsuale fissa il criterio "legale" che fa coincidere il momento di deducibilità delle perdite sui crediti con quello di inizio di apertura della procedura concorsuale.

Non a caso, è stato affermato da questa Corte che «in tema 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, 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 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. 1° giugno 2021, n. 15218; v. anche Cass. 2 maggio 2022, n. 13712, secondo la quale, nel caso di ammissione del debitore a procedura concorsuale, «si determina, in virtù dell'art. 101, comma 5, del TUIR, una presunzione con effetto automatico dell'esistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ma la presunzione opera sul

logico presupposto dell'esistenza dell'operazione economica sottostante, e, dunque, del rapporto di debito-credito cui l'asserita perdita afferisce»).

Quanto al criterio "generale", occorrono, come si è detto, "elementi certi e precisi", e nel caso di specie la Corte regionale ne ha escluso la sussistenza, con un apprezzamento di fatto insindacabile in sede di legittimità. La ricorrente insiste nell'evidenziare che la perdita di € 305.330,60 fosse stata inserita in sede di assestamento del bilancio 2010, ma questo inserimento è un dato formale che non comprova di per sé la certezza della perdita già nel 2010.

La ricorrente, tra l'altro, non è in grado di indicare, oltre a questo dato dell'inserimento della perdita nell'assestamento di bilancio, altre circostanze comprovanti, appunto con "certezza" e "precisione", la definitività della perdita al 2010. Anzi, nel ricorso finisce per riconoscere che la definitività della perdita diventò chiara, ossia certa, «nei primi mesi del 2011 con l'esito infruttuoso del recupero forzoso avviato dalla creditrice...» (vedi pag. 28).

Consegue l'infondatezza del primo motivo.

2.2. Il secondo motivo è inammissibile, sotto un duplice profilo.

Innanzitutto, la sentenza d'appello conferma il rigetto già disposto dalla Corte di primo grado, e quindi siamo in presenza di una c.d. "doppia conforme", che esclude l'ammissibilità del motivo in virtù di quanto disposto dall'art. 348-ter, comma 5, c.p.c., vigente *ratione temporis*, ora trasfuso nell'art. 360, comma 4, c.p.c.

In secondo luogo, parte ricorrente richiede, sostanzialmente, una rivalutazione degli elementi di fatto già valutati dalla Corte

di merito, che ha escluso – con accertamento di fatto insindacabile in questa sede – la sussistenza di elementi certi e precisi che potessero portare a ritenere sussistente la perdita già nel 2010.

2.3. Anche il terzo motivo è infondato.

La C.T.R. ha motivato circa l'esclusione della deducibilità delle spese di trasferta, spese personali, spese per manutenzione sede sociale e possesso e uso di imbarcazione, condividendo quanto affermato nella sentenza di primo grado, in merito alla circostanza che tali spese non potessero considerarsi di natura societaria.

La Corte regionale, pertanto, motiva sul punto, richiamando e confermando la sentenza di primo grado, e quindi *per relationem* rispetto a quest'ultima.

E' noto che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la sentenza di appello è nulla per difetto di motivazione, allorquando si risolva in una acritica adesione ad un provvedimento solo menzionato, senza che emerga una effettiva valutazione, propria del giudice di appello, della infondatezza dei motivi del gravame (tra le altre Cass. 11 aprile 2024, n. 9830; Cass. 3 febbraio 2021, n. 2397; Cass. 5 agosto 2019, n. 20883).

Orbene, nel caso di specie non può ritenersi che la Corte regionale non abbia esaminato criticamente le censure sollevate con l'atto di appello.

Nella sentenza di secondo grado, infatti, la C.T.R. specifica chiaramente che l'atto di appello «nulla aggiunge in termini di prova» in merito alla natura delle spese la cui deducibilità è stata esclusa, così chiaramente dimostrando di avere esaminato i motivi di appello, ritenendoli infondati. La motivazione della

sentenza d'appello, quindi, pur richiamando la pronuncia di primo grado, è frutto di una valutazione critica delle censure sollevate dall'appellante, e del giudizio di infondatezza di queste ultime. Non può, pertanto, ritenersi che la motivazione della sentenza odiernamente impugnata sia meramente apparente.

2.4. Il quarto, quinto, sesto e settimo motivo possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, e sono inammissibili.

I motivi in questione attengono ai rilievi riguardanti il disconoscimento delle spese per posto barca e imbarcazioni da diporto, spese per lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria dell'immobile preso in comodato dalla FED per lo svolgimento della propria attività, spese per viaggi e trasferte e spese per prestazioni di servizi occasionali.

La C.T.R. ha confermato la decisione dei primi giudici, ritenendo che per tali spese non vi fosse prova in merito al fatto che trattavasi di spese riguardanti la società (e quindi, per l'appunto, deducibili) e non spese personali dell'amministratore unico Pagnini Massimo; le censure sollevate si appuntano essenzialmente sulla valutazione di fatto operata dalla C.T.R., e come tali sono da considerare inammissibili in sede di legittimità.

3. Conseguie il rigetto del ricorso.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza del ricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Ricorrono i presupposti processuali per dichiarare la ricorrente tenuta al pagamento di una somma di importo pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la FED Engineering s.r.l. in liquidazione alla rifusione, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in € 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti per dichiarare la ricorrente tenuta al pagamento di una somma di importo pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

Così deciso in Roma, 18 febbraio 2026.

Il Presidente
(Dott. Andreina Giudicepietro)