

Civile Ord. Sez. 5 Num. 20765 Anno 2026
Presidente: NONNO GIACOMO MARIA
Relatore: DE SIMONE MASSIMILIANO
Data pubblicazione: 19/06/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18660/2025 R.G. proposto da:

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

- ricorrente -

contro

L'Oasi del Pulito di C. Gregori e A. Pucci s.n.c., in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato Giovanni
Pasanisi, come da procura agli atti.

- controricorrente -

nonché contro

Pucci Amedeo e Gregori Claudio;

- intimati -

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado
dell'Abruzzo n. 81/2025, depositata il 17/02/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16/04/2026 dal Consigliere Massimiliano De Simone.

FATTI DI CAUSA

1. La società L'Oasi del Pulito di C. Gregori e A. Pucci s.n.c. ha impugnato l'avviso di accertamento n. TA302T201051/2022, con il quale l'Agenzia delle Entrate, sulla scorta di un PVC redatto all'esito di una ispezione fiscale, ha accertato maggiori imposte dovute per il periodo d'imposta 2017. L'Ufficio ha altresì emesso, nei confronti dei soci Claudio Gregori e Amedeo Pucci, gli avvisi di accertamento n. TA301T201251/2022 e n. TA301T201254/2022, recuperando a tassazione, ai fini IRPEF, anche i maggiori redditi da partecipazione derivanti dalla rettifica operata nei confronti della società, ai sensi dell'articolo 5 del TUIR.

2. In particolare, l'Ufficio ha contestato che: a) la contabilità aziendale evidenzia, tra gli oneri diversi di gestione, una perdita su crediti, per l'anno 2017, per € 79.098,68; parte di tale importo, pari ad € 19.277,34, non può essere considerata deducibile, non risultando soddisfatti i requisiti di precisione e certezza della perdita richiesti dall'articolo 101 del TUIR ; b) nel conto "315.01.00007 – Lavori eseguiti da terzi" sono stati registrati costi relativi a fatture emesse dalla società M&G Coop. Multiservizi, per un totale di € 238.993,31, oltre IVA al 22%, pari a € 52.578,53, in esecuzione di un contratto di *"Appalto dei servizi complementari nell'ambito della terziarizzazione e lavoro conto terzi"*. L'AE ha ritenuto che tale prestazione fosse relativa ad un illecito contratto di somministrazione di mano d'opera e ha recuperato a tassazione, ai fini IRAP, il maggior valore della produzione di € 188.033,31, ritenuto non deducibile sulla base della regola per cui le somme corrisposte a titolo di *"oneri retributivi e contributivi"* devono considerarsi quali *"costi del personale non ammessi in deduzione"*, dal momento che il lavoro interinale viene equiparato al regime di distacco di personale presso terzi. Inoltre, posto che l'IVA relativa a tale voce di costo è indetraibile, ha recuperato la somma di € 45.450,53, calcolata come

differenza tra l'imposta totale (€ 52.578,53) e quella ritenuta detraibile (€ 7.128,00), riferita a un imponibile di € 32.400,00 (ossia € 2.700,00 mensili per dodici mesi).

3. I contribuenti hanno impugnato gli avvisi, contestando i due rilievi sopra evidenziati.

4. La Corte di Giustizia Tributaria di primo Grado dell'Aquila, con la sentenza n. 61/01/2024, ha accolto parzialmente i ricorsi, annullando il recupero a tassazione conseguente alla riqualificazione del contratto di appalto e riconoscendo la deducibilità delle perdite relative ai crediti vantati verso la società SI.TEC, dichiarata fallita nel 2018, per € 7.319,00, e verso la società SEA Società Edile Appalti S.p.A., per € 4.085,00. In relazione a tale ultima posta era stata prodotta, a supporto della effettività della perdita, una scrittura privata del 2016. La Corte ha, invece, rigettato, per il resto, il ricorso, ritenendo che la contribuente non abbia dimostrato la irreversibilità del deterioramento degli altri crediti indicati come perduti.

5. Avverso la sopra citata sentenza l'Ufficio ha interposto appello.

6. Con la sentenza n. 81/02/2025, depositata il 17.2.2025, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo Grado dell'Abruzzo ha rigettato il gravame, avendo ritenuto, per quanto di interesse, che: a) le perdite contabilizzate in relazione ai crediti verso la SI.TEC e verso la SEA vanno ritenute deducibili, tenuto conto del fatto che, nel periodo di imposta 2018, la contribuente è transitata dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, nell'ambito del quale le era precluso, per ovvie ragioni di prudenza, di rappresentare nell'attivo le due poste in questione, la cui insussistenza era ormai già divenuta evidente; b) per quanto invece riguarda il recupero a tassazione conseguente alla riqualificazione del rapporto contrattuale intercorso tra la contribuente e la M&G coop Multiservizi (da qualificarsi come illecito rapporto di somministrazione di lavoro e non come appalto di servizi), la irregolarità fiscale del soggetto

terzo (ossia la M&G coop Multiservizi) poteva assurgere a fonte di innesto dell'accertamento a carico della contribuente, ma non poteva condurre a ritenere *tout court* la irregolarità fiscale anche di quest'ultima, in assenza di ulteriori approfondimenti istruttori da parte dell'AE.

7. L'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione, con atto affidato a due motivi.

8. La società ha resistito con controricorso. I due soci Claudio Gregori e Amedeo Pucci sono rimasti intimati.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate lamenta, in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3) c.p.c., la falsa applicazione dell'articolo 101, comma 5, del TUIR.

1.1. L'Ufficio evidenzia che la Corte territoriale ha ritenuto legittima la deduzione, nel 2017, di due specifiche perdite su crediti, sul presupposto che la contribuente aveva già avuto, in tale periodo di imposta, chiara consapevolezza dell'irrecuperabilità degli stessi e opinando, altresì, che, con il passaggio al regime civilistico di contabilità ordinaria, non sarebbe stato possibile mantenere in bilancio poste attive meramente cartolari ma prive di sostanza economica, onde evitare di falsare la rappresentazione patrimoniale della società. Tale motivazione, nell'avviso dell'AE, è inconferente, dato che l'articolo 101, comma 5, del TUIR subordina la deduzione della perdita a "*elementi certi e precisi*" e, per definire fiscalmente l'irrecuperabilità del credito non basta applicare la regola della prudenza (criterio valutativo di bilancio) o tenere conto dell'esigenza di "*non esporre poste cartolari*", come addotto nella sentenza impugnata. In sostanza, la Corte abruzzese avrebbe impropriamente sostituito alla regola tributaria della certezza (evento o quadro oggettivo esterno idoneo a cristallizzare l'inesigibilità) un criterio prudenziale tipico della contabilità civilistica, laddove, tuttavia, la prudenza può giustificare l'iscrizione o lo

stralcio contabile ma non legittima, da sola, la deduzione della perdita, se non è dimostrata la definitività dell'insoluto nel medesimo periodo d'imposta. La sentenza impugnata, quindi, avrebbe confuso il piano fiscale con quello civilistico, traendo la deduzione da criteri di prudenza contabile e senza che fosse stata fornita adeguata prova della perdita, ossia dell'irrecuperabilità del credito nel periodo d'imposta considerato. La ricorrente ha aggiunto che, ove pure voglia ritenersi provata la perdita su crediti, è stato comunque violato il principio di competenza, posto che la società SI.TEC è stata dichiarata fallita nel 2018 e che, in relazione alla SEA Società Edile Appalti S.p.A., è stata prodotta una scrittura risalente al 2016, con conseguente imputabilità delle relative perdite, rispettivamente, al periodo d'imposta 2018 e al periodo d'imposta 2016.

2. Il motivo è fondato, negli specifici termini di seguito indicati.

2.1. Questa Corte ha statuito che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito, dettate in via generale dall'art. 75 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 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" (Cass. n. 26665/2009), e che l'art. 66, comma terzo, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ora art. 101, comma 5 - che prevede la deduzione delle perdite su crediti quali componenti negative 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 irrecoverabilità. 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. 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 (Sez. 5, Cass. ord. n. 18237/2012; apparentemente di diverso avviso, ma in realtà pronunciata nel caso di debitore assoggettato a procedura concorsuale, Sez. 5, 01/06/2021, n. 15218, Rv. 661562 - 01).

L'art. 101, comma 5, dispone (tra l'altro) che le perdite su crediti sono deducibili dal reddito d'impresa se risultano da "*elementi certi e precisi*", la cui esistenza, di regola, deve essere provata dall'impresa che le ha subite. In alcuni casi specifici l'irrecuperabilità del credito è presunta *ex lege*, ad esempio ove il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale, in tal caso la perdita può essere fatta valere (così testualmente prevede il secondo periodo del comma 5) "*dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento*".

E' evidente, con riguardo alla prima delle due poste in questione, ossia quella di cui al credito nei confronti della SI.TEC s.r.l. che la CGT2 ha erroneamente ritenuto come defalcabile dal reddito fiscale, in assenza di declaratoria di fallimento del debitore (e dunque non potendo operare la presunzione *iuris et de iure* prevista dalla norma), un credito per il quale mancava la prova – gravante sulla contribuente – della concreta inesigibilità, potendo valere, la presentazione della domanda di concordato, al più quale indice di sofferenza finanziaria del debitore, il che avrebbe potuto legittimare una mera svalutazione. Questa Corte, difatti, ha specificato che il discrimine tra "perdite sui crediti" e "svalutazione dei crediti" si correla alla definitività del venir meno della posta attiva, nel senso che, alla stregua di un giudizio prognostico, si ha perdita del credito quando esso è divenuto definitivamente inesigibile, mentre si ha svalutazione quando il credito è

solo temporaneamente non realizzabile (Sez. 5, 04/05/2018, n. 10686, Rv. 648070 - 01). Dato che la sentenza di fallimento è intervenuta solo nell'anno 2018, è stata violata, nella contabilizzazione fiscale della perdita, la regola della competenza.

Anche con riguardo al credito della SEA, la Corte territoriale non si è uniformata al principio sopra enunciato, avendo convalidato l'avvenuta attribuzione al periodo d'imposta 2017 di una perdita parziale su credito che era stata consacrata in una scrittura privata risalente al 2.12.2016.

Con riguardo a tale posta è anche il caso di richiamare l'ulteriore principio enunciato da questa Corte per cui, dato che la disciplina fiscale della perdita su crediti, di cui all'art. 101, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, stabilisce che l'inesigibilità del credito deve risultare da "*elementi certi e precisi*", ove la perdita derivi da rinuncia al credito, occorre che l'atto unilaterale di rinuncia sia giustificato da un'effettiva irrecuperabilità del credito, rientrando diversamente negli atti di liberalità indeducibili a fini fiscali (Sez. 5, 20/04/2016, n. 7860, Rv. 639624 - 01).

3. Con il secondo motivo l'Agenzia delle Entrate lamenta, in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3) c.p.c., la falsa applicazione degli articoli 2729 e 2697 c.c., degli articoli 21 e 27 del d.lgs. n. 276 del 2003; degli articoli 19 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, dell'articolo 5 del d.lgs. n. 446 del 1997 nonché degli articoli 32 e 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972.

3.1. L'Ufficio evidenzia che la Corte territoriale ha svalutato il quadro presuntivo, grave, preciso e concordante, in ordine alla riqualificazione del contratto di appalto in rapporto di somministrazione abusiva di manodopera (quadro costituito dai seguenti elementi: a) provvedimento di revoca, da parte dell'ANPAL, in data 31.07.2017, dell'autorizzazione ad erogare servizi di somministrazione di manodopera; b) mancata esibizione del Protocollo e del Capitolato, pur ripetutamente richiesti; c) e-mail del 20 giugno 2022

con cui la stessa contribuente, compulsata dall'A.E. sul punto, ha ammesso trattarsi di contratto per lavoro interinale; d) presenza agli atti di fatture che inglobano il costo del lavoro; e) disponibilità di buste paga e bonifici dei "lavoratori somministrati"; f) PVC della Guardia di Finanza e avviso di accertamento a carico della M&G che descrivono il *pattern* operativo perseguito dalla società in questione, consistente nella predisposizione di appalti fittizi, stipulati per dissimulare una somministrazione di lavoro in assenza di autorizzazione, reiterata su vasta scala), pretendendo "ulteriori accertamenti" e, di fatto, una prova diretta dell'etero-direzione; ciò integra falsa applicazione dell'articolo 2729 c.c. nonché errato riparto dell'onere probatorio, tenuto conto che la giurisprudenza di legittimità ha affermato il principio per cui la gravità, la precisione e la concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorché preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perché è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro, in vicendevole completamento.

4. Il motivo è fondato.

4.1. In tema di prova per presunzioni, è orientamento consolidato di questa Corte quello per cui il giudice, dovendo rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto alla base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola in due valutazioni: una analitica degli elementi indiziari, per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria, e una complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati, per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, magari non raggiunta con certezza considerandoli atomisticamente, con la conseguente censurabilità

in cassazione della decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio, senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sfornti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi. (da ultimo, Sez. 5, 27/03/2025, n. 8115, Rv. 674406 - 01). Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sfornti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento.

La CGT2 (al pari della CGT1) non si è attenuta al principio sopra enunciato, essendosi limitata a soffermarsi su uno solo degli indizi sopra riepilogati, negandone la idoneità a supportare le tesi dell'Ufficio (pag. 4: *"...quanto rilevato a carico di M&G COOP MULTISERVIZI, per poter valere nei confronti della contribuente e, segnatamente, con riguardo allo scrutinato rapporto negoziale, necessitava di ulteriori e mirati accertamenti relativamente a quel rapporto, appunto volti a disvelare il suo diverso oggetto contrattuale."*) e omettendo di valutare analiticamente gli altri indizi, per poi passare a confrontarsi con il quadro d'insieme.

5. La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata, in accoglimento di entrambi i motivi, e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria territorialmente competente, anche per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie entrambi i motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16/04/2026.

Il Presidente
Giacomo Maria Nonno