CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 20-10-2010 N° 21511

IRPEF – determinazione del reddito – impresa individuale – versamenti fatti dal titolare – qualifica come ricavi, plusvalenze patrimoniali o sopravvenienze attive - esclusione

21511 10

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

Oggetto
IRPEF.
Accertamento.
Impresa individuale.
Anticipazioni del titolare.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati:

Dott. Enrico	Papa	Presidente
Dott. Giuseppe V.A.	Magno	Cons. rel.
Dott. Sergio	Bernardi	Consigliere
Dott. Eugenia	Marigliano	Consigliere
Dott. Luigi Alessandro	Scarano	Consigliere

R.G.N. 31699/02
Cron. 21511
Rep.
Ud. 27/09/10

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso n. 31699/02 R.G. proposto da:

XXXXXXXXXX, elettivamente domiciliato in Roma, via XXXXXXXXXX, presso l'Avvocato XXXXXXXXXXXXXX, che lo rappresenta e difende per procura speciale a margine del ricorso

2290/10

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende secondo la legge

- controricorrente -

avverso la sentenza n. XXXXXX della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata il giorno XXXXXXX.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 27.9.2010 dal relatore Cons. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per il ricorrente, l'Avvocato Stefano Fiorentini;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Massimo Fedeli, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

1.- Dati del processo

1.1.- Il signor XXXXXXXXXX, esercente impresa individuale per la vendita di materiale edilizio, ricorre, con tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la commissione tributaria regionale del Lazio, accogliendo parzialmente l'appello dell'ufficio e respingendo quello incidentale del contribuente, riforma, per quanto ancora interessa, la decisione di primo grado (sentenza n. 1185/02/99 della commissione tributaria provinciale di Rieti) nella parte in cui aveva accolto il ricorso del medesimo contribuente avverso l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio locale dell'agenzia delle entrate per il recupero ad imposizione (IRPEF), tra l'altro, della somma di Lire 101.757.137, corrispondente ad una postazione passiva di bilancio ("anticipazioni del titolare") che l'ufficio riteneva non giustificata contabilmente, in relazione all'anno d'imposta 1993.

1.2.- L'intimata agenzia delle entrate – nei cui confronti è stata rinnovata, in ossequio all'ordinanza pronunziata all'udienza 1.10.2009, la notifica del ricorso dichiarata nulla – resiste mediante controricorso.

2.- Motivi del ricorso

2.1.- Il ricorrente censura la sentenza impugnata,

2.1.1.- col primo motivo, per motivazione contraddittoria, laddove ravvisa una "oggettiva mancata rispondenza di valori", sicché la postazione passiva contestata, costituita da "anticipazioni del titolare", "non trova rispondenza con le risultanze

del bilancio chiuso nell'esercizio precedente" (1992), dopo avere annotato che, secondo il processo verbale di constatazione redatto dalla guardia di finanza, l'esistenza di tale presunto debito nel bilancio 1993 "trovava coerenza e [conciliazione] con il relativo valore derivato dal Bilancio 1992" (mancando tale coerenza contabile, invece, fra il 1992 ed il 1991);

2.1.2.- col secondo motivo, per violazione e falsa applicazione dell'articolo 55, co. 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), in quanto, diversamente dall'opinione dell'ufficio e del giudicante *a quo*, le passività iscritte in bilancio in esercizi precedenti a quello oggetto di accertamento si tramutano in sopravvenienze attive solo per effetto d'insussistenza "sopravvenuta" delle passività stesse "in seguito ad un accadimento estraneo alla normale conduzione aziendale"; mentre, nel caso in esame, l'amministrazione ritiene inesistente il debito sin dall'origine né si sarebbe verificato *medio tempore* alcun nuovo accadimento, tale da eliminare la passività; che peraltro, essendo stata iscritta in bilancio al 1°.1.1992, poteva essere contestata solo con riferimento a tale esercizio, non anche all'esercizio 1993 di cui si tratta in questa causa, non essendo legittima la pretesa "di configurare una sopravvenienza in ciascuno degli esercizi successivi in cui il debito sia stato riportato nel bilancio di apertura";

2.1.3.- col terzo motivo (per violazione del co. 4 dello stesso articolo), il ricorrente si duole del fatto che non sia stato considerato irrilevante, al fine dell'accertamento del reddito imponibile, il versamento di somme a titolo di "anticipazione", effettuato dal titolare dell'impresa individuale a favore di quest'ultima, a similitudine di quanto la legge stabilisce per i versamenti effettuati (o per i crediti rinunciati) dal socio, anche unico, a favore della società di persone da lui partecipata.

3.- Decisione

3.1.- Il ricorso è fondato, nei termini di ragione di seguito espressi, e deve essere accolto; previa cassazione della sentenza impugnata, nei limiti dell'accoglimento, la causa deve essere decisa nel merito, non essendo necessarie ulteriori indagini di fatto, mediante accoglimento del ricorso introduttivo, nella parte in cui si riferisce alle "anticipazioni del titolare" per la somma di Lire 101.757.137. Le spese dell'intero giudizio debbono essere interamente compensate fra le parti per giusti motivi, ravvisati nel fatto che la soluzione della controversia dipende dall'interpretazione di norme (v. par. 4.1.1) resa difficoltosa nei gradi di merito dalla mancanza di specifici precedenti giudiziari, come testimonia anche il diverso esito di tali giudizi.

4.- Motivi della decisione

4.1.- Il terzo motivo di ricorso (par. 2.1.3), assorbente di tutte le altre censure, deve essere esaminato con precedenza ed accolto, siccome fondato nei seguenti termini di ragione.

4.1.1.- In tema di redditi d'impresa (articoli 51 e ss., TUIR), nessuna norma stabilisce che i versamenti in denaro (anticipazioni) fatti dal titolare a favore dell'azienda personale costituiscano sopravvenienze attive di quest'ultima, imponibili in quanto tali, non trattandosi di ricavi (articolo 53) né di plusvalenze patrimoniali (articolo 54) né di sopravvenienze attive (articolo 55).

Una conferma di ciò si ricava, per *a contrariis* (non quindi in base ad un'interpretazione di tipo analogico, inammissibile in materia tributaria), dal co. 4 di quest'ultima norma che, regolando la materia (anche in relazione al precedente articolo 43) con riferimento alle società in nome collettivo o in accomandita semplice (regolamento esteso ad altri tipi di società dal successivo articolo 95, co.

2), non menziona affatto il caso dell'impresa personale. Tale menzione, infatti, sarebbe stata superflua, quindi tecnicamente erronea, dal momento che i versamenti dell'imprenditore alla sua azienda personale non sono contemplati dalla legge ai fini dell'IRPEF, e dunque non costituiscono di per sé materia imponibile.

4.1.2.- E' stato peraltro giustamente ritenuto – in materia di consorzi, ma con ragionamento che il collegio, condividendolo, considera valido anche per il caso di specie – che, pur facendo le debite differenze fra impresa gestita da una società , da un lato, ed impresa personale, dall'altro,e nonostante tali differenze, i versamenti come quello in esame "non possono essere inclusi fra i ricavi o le sopravvenienze attive, ai sensi degli artt. 53 e 55 del d.P.R. n. 917/86, atteso che, se integrano prestiti con obbligo di restituzione, non comportano un profitto per la società, ma si esauriscono in un incremento di liquidità, e, se siano effettuati a fondo perduto od in conto capitale, aumentano il patrimonio sociale, ma non sono computabili fra le sopravvenienze attive, in base all'espressa previsione del quarto comma del citato art. 55" (Cass. n. 11655/2001).

4.1.3.- Altro discorso sarebbe da fare, ovviamente, qualora la ripresa in questione fosse stata motivata assumendo, in ipotesi, che il versamento della somma di Lire 101.757.137 a favore dell'azienda sarebbe rivelatore di un introito almeno uguale, non dichiarato.

In tal caso, però, dovrebbe essere accolta, con valore assorbente degli altri motivi, la censura contenuta nel secondo motivo di ricorso (par. 2.1.2, in fine) giacché, in applicazione del principio di competenza (articolo 75 TUIR, nel testo vigente all'epoca), la ripresa non può riguardare l'esercizio 1993, di cui si discute in questo giudizio, bensì il 1991, durante il quale sarebbe sorta la sopravvenienza attiva non dichiarata, rivelata dal versamento a favore dell'azienda.

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

5.- Dispositivo

P. Q. M.

La Corte di Cassazione

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata limitatamente alla ripresa per "anticipazioni del titolare" e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente, con riguardo alla stessa ripresa. Compensa integralmente fra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile - tributaria, il 27 settembre 2010.

Il consigliere est. Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 20 OTT. 2010
IL CANCELLIERE C1
Antonella Frezza

IL CANCELLIERE C1
Antonella Frezza