

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

Sull'accertamento in base ai parametri e agli studi di settore
(Dott. Domenico Quatraro e dott. Mariangela Quatraro) pag. 645

La (ir)rilevanza fiscale delle sopravvenienze improprie di beni e di aziende tra principio di inerenza, quantificazione a valore normale e imprecisioni dell'art. 88 del nuovo Testo Unico
(Dott. Giuseppe Rocco) pag. 654

Ancora sulla riportabilità delle perdite in caso di fusione, in assenza di costi per prestazioni di lavoro dipendente
(Dott. Giuseppe Andrea Giannantonio) pag. 662

Brevi note sulla qualificazione giuridico-fiscale del passaggio di beni tra committente e commissionario (e viceversa) nel contratto di commissione
(Dott. Marco Peirolo) pag. 665

Quale futuro per i giudici tributari?
(Avv. Ubaldo Petrucci) pag. 671

Disposizioni applicative del regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali, di cui agli artt. 115 e 116 del nuovo Testo Unico
(D.M. 23 aprile 2004) pag. 657

Procedimento - Giudizio di ottemperanza - Spese di giudizio - Compensazione senza motivazione - Illegittimità
(Corte di Cassazione 10 febbraio 2004, n. 2505) pag. 695

Accertamento imposte sui redditi - Accertamento induttivo per coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi - Prova contraria - Ammissibilità - Onere a carico del contribuente - Sussistenza
(Corte di Cassazione 15 dicembre 2003 n. 19163 e n. 19174) pag. 699

IRPEF - Redditi di impresa - Partecipazioni in società - Svalutazione della partecipazione e determinazione dell'importo fiscalmente deducibile - Art. 1, comma 1, lett. a) del D.L. n. 209 del 2002
(Ris. 8 aprile 2004, n. 55/E) pag. 684

9

15 - 5 - 2004

anno settantunesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

LA (IR)RILEVANZA FISCALE DELLE SOPRAVVENIENZE IMPROPRIE DI BENI E DI AZIENDE TRA PRINCIPIO DI INERENZA, QUANTIFICAZIONE A VALORE NORMALE ED IMPRECISSIONI DELL'ART. 88 DEL NUOVO TUIR

Pur non rappresentando una fattispecie frequente, la tassazione degli arricchimenti gratuiti dei soggetti che producono reddito d'impresa, disciplinata dall'attuale art. 88 del Tuir (ex art. 55) comma 3, lett. b), presenta dei profili interessanti che vanno visti ed esaminati, richiamando il principio dell'inerenza, della competenza e quello del «costo fiscalmente riconosciuto», nonché il criterio del valore normale.

In base a questi richiami, ponendomi in contrasto con le posizioni della dottrina (1), cercherò di interpretare in modo innovativo la disciplina delle sopravvenienze, che a partire dal '93 sono state regolamentate in modo disorganico ed impreciso, complicando viepiù le cose.

L'art. 88 stabilisce, tra l'altro, la tassazione sia degli arricchimenti in denaro, sia degli arricchimenti in natura, entrambi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità.

Secondo la dottrina maggioritaria la ratio di siffatta disposizione poggia sul carattere onnicomprensivo del reddito di impresa, perciò tutto quello che entra nella sua «orbita», senza corrispettivo, ne viene inesorabilmente attratto, generando una sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante.

A livello sistematico possono registrarsi tre orientamenti a seconda del concetto di reddito accolto:

– un primo orientamento, che privilegia l'ottica «produttiva», giustifica tale imposizione solo se la ricchezza viene conseguita nell'ambito di un più vasto rapporto (2), oppure quando l'incremento proviene da un'attività di impiego di capitale e/o di lavoro da parte del beneficiario;

– un secondo orientamento, nell'attribuire alla norma una funzione di chiusura del sistema (3) e, dilatando il concetto di reddito fino a comprendere qualsiasi entrata, giustifica la tassazione di ogni incremento (4)

(1) Una approfondita analisi è stata condotta da M. BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, che ha dedicato una monografia a queste problematiche.

(2) Così fa intendere implicitamente F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2002, Vol. II, 22, nel momento in cui afferma che si tratta di proventi non del tutto gratuiti. E. POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, 11 e ss., ritiene necessaria una causalità dell'incremento patrimoniale.

(3) M. MICCINESI, *I componenti positivi del reddito d'impresa*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto Tributario diretta da F. Tesauero*, Torino, 1994, 667.

(4) A. CICOGNANI, *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, 1980, 291 e ss., afferma che la giustificazione della imponibilità degli arricchimenti è data dalla mancanza di alternativa, perché nel momento in cui il legislatore ha assunto a fondamento dell'imposizione il conto dei profitti e delle perdite, automaticamente ha riconosciuto la rilevanza di qualsiasi ricchezza; si veda

per il solo fatto che appartiene all'impresa, sebbene conseguito a titolo gratuito;

– un altro orientamento, più radicale, esclude(va) dall'imposizione tali arricchimenti, perché risulterebbero alterati i lineamenti della tassazione tradizionale del reddito stesso e perché ponevano un problema di coordinamento con l'imposta sulle successioni e donazioni (5).

Sul piano generale dell'imposizione e della coerenza del sistema, siffatti arricchimenti comportano una diseguaglianza tra il privato, che non è tassabile ai fini Irpef, e l'imprenditore commerciale, il cui *status* determina una *vis attractiva*, tale da trasformare in reddito qualsiasi entrata.

anche F. MARINI, *Le sopravvenienze nel reddito di impresa*, Padova, 1984, 58. Ritiene M. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993, 74 e ss. che la fonte reddituale si trasforma da causa generatrice a entità di riferimento della nuova ricchezza comunque conseguita.

(5) V. G. GAFFURI, *Rilevanza fiscale del trasferimento non oneroso*, *Dir. Prat. Trib.*, 1974, I, 1275 e ss.. Tale conclusione viene ritenuta problematica dallo stesso autore in considerazione della persistenza del dato normativo; si rinvia a G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 39.

(6) Così G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, 378.