

LINEA GUIDA N. 10

Massima

Nell'impresa individuale, il passaggio dei beni dalla sfera privata a quella imprenditoriale è regolato parzialmente: l'articolo 65, comma 3-bis, del Tuir disciplina tale "passaggio", infatti, solamente per i beni strumentali. Non risulta disciplinato, invece, il passaggio dalla sfera privatistica a quella imprenditoriale per gli altri beni, quali, ad esempio, i "beni-merce". In mancanza di una specifica disposizione normativa in proposito, si ritiene che, per i beni diversi da quelli strumentali, la valorizzazione, nel caso di passaggio dal patrimonio personale a quello d'impresa, debba avvenire sulla base del valore normale esistente al momento dell'"immissione".

La norma che si occupa dei beni d'impresa per i soggetti Irpef risulta l'art. 65 del DPR 917/86; prima della riforma di cui al D.Lgs 12/12/2004, n. 344, che ha, tra l'altro, variato la numerazione di diversi articoli del Tuir, l'articolo che si occupava di tali beni d'impresa risultava l'art. 77. Detto articolo era stato oggetto di importanti modifiche ad opera dell'art. 10-bis del DL 69/1989, il quale aveva riscritto il primo comma, riguardante i beni relativi all'impresa individuale, e introdotto il comma 3-bis, che disciplinava, limitatamente alle imprese individuali, il passaggio dei "beni strumentali" dalla sfera privata a quella imprenditoriale. La norma attuale - l'art. 65 del Tuir - riporta lo stesso testo normativo dell'art. 77 ed è strutturata nel seguente modo: quanto ai commi 1 e 3-bis, si riferisce alle imprese individuali, mentre i commi 2 e 3 si occupano, rispettivamente, delle società di persone e delle società di fatto.

Secondo il disposto del comma 1 dell'art. 65, per le imprese individuali, la massa dei "beni relativi all'impresa" risulta indirettamente distinta dai beni "personali" dell'imprenditore attraverso criteri basati in parte sulla natura del bene e in parte sulla volontà dello stesso imprenditore; ad esempio, le materie prime, le merci e i beni strumentali diversi dagli immobili vengono considerati *ex lege* appartenenti all'impresa, mentre, sempre a titolo esemplificativo, gli immobili dell'imprenditore individuale, anche se utilizzati direttamente (immobili strumentali per destinazione), si considerano (ora) relativi all'impresa solamente se indicati nell'inventario.

L'art. 65 del Tuir non determina quale sia il valore da attribuire ai beni provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore e destinati all'impresa, fatta eccezione per i soli beni strumentali, per i quali il comma 3-bis stabilisce che occorre fare riferimento al "*costo determinato in base alle disposizioni di cui al DPR 689/74*". In sostanza, la norma disciplina la valorizzazione dell'immissione nell'attività d'impresa dalla sfera personale della persona fisica soltanto con riferimento ai beni strumentali, ma non con riferimento agli altri beni, come, ad esempio, i "beni-merce". Con riguardo ai beni strumentali, il legislatore ha evidentemente voluto evitare arbitri nella quantificazione del valore degli stessi da immettere nel circuito d'impresa e, conseguentemente, nella determinazione delle rispettive quote d'ammortamento; il passaggio di tali beni dalla sfera personale a quella imprenditoriale, deve avvenire, infatti, come si è visto, "*al costo determinato in base alle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23/12/1974 n. 689*" e, pertanto, ad un valore ben definito, onde scongiurare la deduzione di quote di ammortamento calcolate su valori figurativi. Peraltro, in questo modo si è voluto anche fare riferimento non già ad un valore determinato al momento dell'immissione del bene nel patrimonio dell'impresa, ma al momento (anche se avvenuto molti anni prima) di acquisizione degli stessi.

Come si è già riportato, la norma non disciplina, invece, il “valore” da attribuire ai beni diversi da quelli strumentali che vengono immessi dal patrimonio personale in quello d’impresa. Occorre chiedersi, quindi, se possa essere assunto il medesimo criterio previsto dalla norma (comma 3-bis dell’art. 65) per i beni strumentali ovvero se bisogna discostarsene. Al riguardo, va rappresentato che le disposizioni del Dpr 689/74 non si riferiscono soltanto ai beni strumentali, bensì ai criteri che vennero adottati per tutte le attività e le passività dell’impresa nel “passaggio” dal precedente sistema di imposizione a quello previsto dal Dpr 597/73 (precedente all’attuale Tuir). Così è senz’altro da ritenere che se il legislatore dell’attuale Tuir avesse voluto applicare anche per i beni diversi da quelli strumentali le disposizioni del Dpr 689/74 lo avrebbe specificato espressamente.

A questo punto, occorre interrogarsi su quale valore debba essere adottato per i suddetti beni. Al riguardo, si ritiene, seppure in mancanza di una specifica disposizione normativa in proposito, che l’unica soluzione percorribile possa essere ricavata dai criteri generali previsti dall’art. 9 del Tuir (determinazione dei redditi e delle perdite), nel quale, al comma 2, si fa riferimento al criterio del valore normale.

In questo modo non vengono ad essere attratte - correttamente a nostro avviso - al regime di imponibilità dei redditi d’impresa componenti reddituali maturati nel periodo in cui tali beni risultavano detenuti a titolo privato e che, in quella “veste”, non avrebbero comunque determinato alcuna materia tassabile. In sostanza, con riferimento ai soli beni non strumentali, l’immissione nell’impresa al valore normale permette sostanzialmente di ricondurre a tassazione nell’ambito della categoria dei redditi d’impresa i soli arricchimenti che risultano in concreto ascrivibili ad essa.

Questa conclusione appare avvalorata indirettamente dalla risoluzione n. 242/E del 19 luglio 2002, la quale fa riferimento alla norma del comma 3-bis dell’art. 65 del Tuir definendola “norma a carattere eccezionale”, che deroga, quindi, ai criteri generali.

Applicando quest’ultimi, infatti, si vengono ad evitare, nel caso di specie, effetti distorsivi nella determinazione del reddito d’impresa. La determinazione del valore normale per i beni diversi da quelli strumentali consente, infatti, come si è già rilevato, di ricondurre a tassazione i soli arricchimenti che all’impresa stessa sono in concreto ascrivibili, evitando, per converso, di colpire ricchezze che si sono formate, e che legalmente risultavano sottratte a tassazione, non in regime d’impresa.

Per meglio comprendere il concetto, si propone il seguente esempio: si supponga che Tizio abbia acquistato nel periodo d’imposta 2000 un oggetto d’antiquariato al prezzo di euro 50.000 e che tale bene sia stato detenuto a titolo puramente personale da Tizio sino al 2015. Si supponga altresì che Tizio, nel 2015, inizi ad intraprendere un’attività d’impresa avente ad oggetto il commercio di beni d’antiquariato ed immetta nella nuova attività il bene d’antiquariato (chiaramente, come “bene-merce”) acquistato nel periodo d’imposta 2000, avente un valore di mercato, alla data di immissione nel circuito d’impresa, di euro 90.000. Si ipotizzi poi che l’oggetto d’antiquariato venga successivamente ceduto, nel periodo d’imposta 2016, al prezzo di euro 120.000; ebbene, risulta evidente come la valorizzazione, al costo d’acquisto, in luogo del valore corrente al momento dell’immissione nel regime d’impresa, falsi la determinazione del reddito d’impresa. Se Tizio dovesse “dedurre dal prezzo di vendita” il costo originario di acquisto, e non il valore del bene alla data di immissione nel regime d’impresa, conseguirebbe, di fatto, un reddito d’impresa pari ad euro 70.000 (120.000 meno 50.000). Risulta evidente, invece, come una simile conclusione non considera che l’arricchimento ascrivibile all’impresa è pari soltanto ad euro 30.000 (120.000 meno 90.000) in quanto l’incremento del valore del bene dal momento dell’acquisto (periodo imposta 2000) al momento della sua immissione nel regime d’impresa (periodo imposta 2015), pari ad euro 40.000 (90.000 meno 50.000) risulta estraneo a quest’ultima, così che tale incremento – peraltro non sottoponibile a tassazione nella sfera privata - non può essere assoggettato a tassazione nel regime del reddito d’impresa.

La stessa risoluzione n. 242/2002 in precedenza richiamata sembra confermare tale conclusione, visto che viene affermato, con riguardo ai beni diversi da quelli strumentali, che *“In mancanza di una norma specifica che regoli la fattispecie, occorre comunque salvaguardare il principio generale del sistema in base al quale i componenti di reddito debbono rilevare nel medesimo regime nel quale sono maturati e non in un regime diverso, al fine di evitare arbitraggi rivolti a scegliere il sistema di tassazione più conveniente”*.

In conclusione, si ritiene che l'immissione dalla sfera personale a quella d'impresa di beni destinati ad essere successivamente ceduti quali “beni merce” debba avvenire al valore normale alla data di immissione; l'immissione, lo si ripete, al costo di acquisto, comporterebbe, nel caso in esame, una fuorviante ed iniqua tassazione come reddito d'impresa di componenti di reddito estranei alla vicenda dell'impresa e, comunque, che, se maturati “privatamente, non avrebbero determinato in alcun modo materia tassabile.