



RILEVANZA FISCALE DELLE LIBERALITÀ INDIRETTE NELLE IMPOSTE SUI REDDITI: PROFILI DI INTERESSE NOTARILE

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 15/06/2018)

Abstract

Lo studio intende approfondire il tema della rilevanza delle liberalità indirette nel sistema delle imposte sui redditi distinguendone i differenti riflessi a seconda se l'erogante e il beneficiario operino o meno nell'esercizio di impresa, arti e professioni.

L'analisi viene effettuata sviluppando i profili di maggiore interesse notarile.

Indice: 1. Introduzione 2. Rilevanza delle liberalità indirette nelle imposte sui redditi. Quadro di sintesi 3. Liberalità indirette poste in essere al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte e professioni – emersione della causa donandi. 3.1 Esternazione successiva della causa donandi - Accertamento delle liberalità indirette ex art 56 bis del Tus e accertamento sintetico. 3.2 Liberalità indirette fiscalmente rilevanti in capo al beneficiario. 4.Liberalità indirette nel reddito d'impresa, arti e professioni. 4.1 Destinazione a finalità estranee di beni immobili 4.1.1 Liberalità indirette aventi ad oggetto aziende 4.1.2 Emersione delle liberalità indirette nel reddito d'impresa. 4.2 Sopravvenienze attive relative a beni immobili. 5.Conclusioni – Plusvalenza nella rivendita di bene immobile pervenuto al venditore mediante liberalità indiretta.

1. Introduzione

Lo studio intende approfondire il tema della rilevanza fiscale delle liberalità indirette¹ nel regime delle imposte sui redditi² muovendo dalla premessa che

¹ A.Palazzo voce Liberalità indirette in "Trattato di diritto delle successioni e donazioni" a cura di G.Bonilini Vol VI Le donazioni pag. 79 ha sottolineato che non è dato registrare un concetto unitario di donazione indiretta tale cioè da ricomprendere l'intera gamma delle cause di attribuzione a titolo liberale. La dottrina non è concorde sulla definizione delle liberalità indirette. Si contrappongono la tesi che muove dal tipo di effetto giuridico prodotto e l'altra che invece fonda l'individuazione sulla causa liberale intesa come motivo giuridicamente rilevante. La questione si riverbera tra l'esternare o il non esternare la causa donandi e nelle differenti scelte nella costruzione del negozio. La dottrina più specificatamente notarile si



l'argomento non è stato direttamente disciplinato dal legislatore e viene trattato dalla dottrina soprattutto nell'ottica di un inquadramento generale della definizione di reddito ³.

Tuttavia la più recente maggiore diffusione delle liberalità in esame, stimolata dalla specifica normativa di favore prevista nel tributo successorio⁴, richiede un'analisi della materia anche in relazione alle relative ricadute sul piano pratico/applicativo.

In tale ottica, pur essendo l'argomento di stretta competenza di altre categorie professionali, si cercherà di individuare i profili di maggiore interesse per la categoria notarile.

Lo scopo è quello di fornire delle indicazioni di carattere generale su come opera l'imposizione diretta nello specifico settore delle liberalità non donative, lasciando al singolo notaio la scelta se approfondire ulteriormente l'argomento in relazione al caso concreto.

Il contributo che con il presente lavoro si vuole offrire deve essere inteso pertanto solo come uno strumento di prima conoscenza di alcuni principi che regolano la materia.

Lo studio si svilupperà, con riferimento alle diverse tipologie di reddito, muovendo dalla qualificazione soggettiva⁵ dei soggetti coinvolti ⁶. Inoltre

è posta un'analogha problematica anche se per finalità differenti concludendo per l'opportunità della emersione della causa donandi (Così G. Iaccarino "Liberalità Indirette" Ipsa 2011 pag. 230 e segg ove si sottolinea l'opportunità della *expressio causae*)

² Va ricordata per completezza la ricostruzione minoritaria che esclude una compatibilità tra imposte sui redditi e imposta sulle successioni e donazioni. Tale tesi sostiene che le due fattispecie debbano essere trattate come alternative e inconciliabili. Così G.Gaffuri "L'imposta sulle successioni e donazioni" seconda edizione Cedam 2008 pag 40 e nota 30.

³L'argomento è sviluppato da V. Matrioacovo in "La rilevanza dei profili funzionali nella disciplina sostanziale dei tributi" pag 96 e segg. in "Corrispettività onerosità e gratuità profili tributari a cura V.Ficari e V. Mastroiacovo Giappichelli Torino 2014 ove è anche richiamata in nota la posizione della più recente dottrina. Sul punto anche (F. Tesauro Istituzioni di diritto Tributario Parte speciale Ottava edizione Utet 2010 pag. 26). L'inquadramento muove dalla nozione di reddito e delle differenti conclusioni cui si possa pervenire in ordine alla rilevanza sul piano reddituale delle liberalità (e quindi anche delle liberalità indirette). Aderendo alla tesi che qualifica il reddito come "reddito prodotto", che valorizzerebbe solo i profili reddituali derivanti da una fonte produttiva onerosa, non risulterebbero redditualmente rilevanti le liberalità (anche indirette) e gli atti a titolo gratuito. Viceversa seguendo la concezione del "reddito entrata" si potrebbe ritenere assoggettata ad imposizione qualsiasi entrata "patrimoniale" anche "liberale" e quindi anche da liberalità indiretta; non si prende le mosse dalla fonte produttiva quanto invece dal soggetto e nello specifico dalla variazione in positivo che si realizza nel suo patrimonio nell'arco temporale del periodo d'imposta. Nel nostro ordinamento il legislatore ha accolto il concetto di reddito prodotto anche se come si vedrà vi sono state aperture alla nozione di reddito entrata soprattutto nel reddito d'impresa e mediante la previsione di nuove fattispecie rilevanti redditualmente come redditi diversi, redditi di capitale e come redditi da lavoro autonomo o dipendente. Su cui si veda infra.

⁴ Il riferimento è all'art. 1 comma 4 bis e all'art. 56 bis del D.Lgs.31 ottobre 1990 n 346

⁵ L'argomento è stato trattato muovendo da un'analisi di tipo soggettivo anche da S.Sammartino



argomentando dal quadro normativo, si offriranno degli spunti di riflessione per valutare, caso per caso, se mediante alcuni accorgimenti di tecnica redazionale si possa offrire un contributo in relazione all'emersione e all'accertamento sul piano tributario delle liberalità in argomento⁷.

A tal riguardo va sottolineato che l'analisi risulta complicata non solo dalla mancanza di una definizione positiva di negozio di liberalità indiretta⁸ ma anche dalla considerazione che con tale espressione si indica piuttosto il risultato di un'operazione complessa⁹ e talvolta di comportamenti che non si traducono in atti formali.

2. Rilevanza delle liberalità indirette nelle imposte sui redditi. Quadro di sintesi

Nell'ottica di quanto ci siamo prefissati si può indicare preliminarmente un quadro di sintesi e trarne già alcune conclusioni.

Argomentando dall'analisi di alcune norme (artt. 1, 6 e 72 del Tuir), si può ritenere, sia pure solo in termini del tutto indicativi¹⁰ e fatto salvo quanto si dirà più avanti¹¹, che le liberalità indirette non assumono rilevanza nella

"Le liberalità non donative nell'imposizione diretta " in Quaderni della Fondazione per il Notariato "Liberalità non donative e attività notarile" Ed. Il sole 24 ore.

⁶ Tale impostazione è motivata dalla finalità di indicare una sintesi di lettura delle norme che nel sistema delle imposte sui redditi trattano dei profili liberali e che, in un'ottica di utilizzo notarile mediante la classificazione di tipo soggettivo, possa risultare uno strumento di prima consultazione utile a fornire delle risposte di carattere orientativo.

⁷ Tali attività infatti si esplicano di norma mediante la dichiarazione dei redditi e la redazione dei bilanci, attività queste di competenza di specifiche categorie professionali.

⁸ Per liberalità indirette si intendono gli atti di disposizione mediante i quali viene indirettamente raggiunto lo stesso effetto (arricchimento del donatario e correlato depauperamento del donante) delle donazioni senza utilizzare la forma solenne dell'atto pubblico. Esempi: Vendita a prezzo inferiore al prezzo di mercato - negozio misto donazione e vendita - pagamento di debito altrui - remissione del debito - intestazione di bene a nome altrui - contratto a favore del terzo. In estrema sintesi per liberalità indiretta si intende un atto che pur avendo in senso tecnico-giuridico una causa diversa dalla donazione produce oltre che l'effetto diretto che gli è proprio anche l'arricchimento della persona destinataria. Il più delle volte le liberalità indirette non si traducono in contratti scritti rimanendo nell'ambito di meri comportamenti materiali. Altre volte si tratta di contratti scritti nei quali non è enunciato il fine liberale.

⁹ Le liberalità indirette possono concretizzarsi in un unico atto oppure rappresentare il risultato di un'operazione complessa. (in questo senso Iaccarino cit. pag. 27). Muovendo dalla premessa che nelle imposte sui redditi non si tassa l'atto ma l'operazione, è stato correttamente sottolineato che il contratto concorre alla definizione di talune ipotesi di reddito come fonte qualificata ma non è l'oggetto della tassazione come avviene nell'applicazione dell'imposta di registro. (A.Carinci "I profili di rilevanza fiscale del contratto: spunti di riflessione" pag. 415 in "Corrispettività..... cit.)

¹⁰ Senza voler con ciò assumere posizione sulla natura del reddito che eventualmente ne derivi la cui valutazione non è oggetto del presente studio. Su cui si veda nota 3.

¹¹ Si veda infra par 3.2.



disciplina delle imposte sui redditi se riguardano soggetti che non operino nell'esercizio d'impresa, arti e professioni¹².

Invece, quando vengano poste in essere in tali diversi specifici ambiti, muovendo da ulteriori disposizioni normative (artt. 54 lett. c, 58 ult. comma, 85, 86 e 88 comma 3 lett. b) del Tuir), sarà possibile argomentare che le liberalità non donative possano costituire il presupposto per l'emersione di componenti positivi di reddito, per l'erogante, come fattispecie di destinazione estranea alle finalità d'impresa¹³ e in capo al beneficiario, quali sopravvenienze attive¹⁴.

Emerge nella sostanza che, in una materia nella quale opera la riserva di legge, solo nel sistema normativo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche non esercenti impresa, arti e professioni non sarebbe possibile collocare il reddito che si consegua mediante una liberalità indiretta¹⁵ in una delle categorie rilevanti ai sensi dell'art 6 del Tuir¹⁶ rispetto alle quali sembrerebbero assumere rilievo¹⁷ esclusivamente fattispecie caratterizzate da una fonte produttiva¹⁸ onerosa¹⁹.

¹² Così S.Sammartino "Le liberalità non donative cit. " in Quaderni cit. pag. 8. Tuttavia come precisato più avanti alcune specifiche fattispecie potrebbero indurre a ritenere che tale assunto non abbia portata generale.

¹³ Prevista per la persona fisica esercente arte o professione oppure che maturi reddito d'impresa rispettivamente dall'art. 54 lett. c) e dall'art. 58 ult. comma, e per i soggetti Ires dall'art. 85 e dall'art. 86.

¹⁴ Si veda l'art. 88 comma 3 lett. b) Tuir che considera la sopravvenienza attiva come un componente positivo di reddito. Si segnala che invece l'art. 95 comma 1 Tuir considera come componenti negativi di reddito le spese deducibili sostenute in danaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori.

¹⁵ Non si potrebbe ritenere applicabile neanche l'art. 6 comma 2 dello stesso Tuir che disciplina l'imposizione dei proventi conseguiti in sostituzione di redditi, in quanto, trattandosi di liberalità indirette non si sarebbe prodotto nessun reddito e quindi non potrebbe realizzarsi l'ipotesi di un provento in sostituzione che darebbe luogo alla tassazione. (in questo senso S.Sammartino cit. pag. 8).

¹⁶ Non è presente cioè una norma analoga all'art. 1 del Testo unico in materia di imposta di successioni e donazioni (D.Lgs. 31 ottobre 1990 n 346) che possa consentire di considerare l'atto gratuito quale presupposto di imposta.

¹⁷ Come già sottolineato nel sistema normativo sono previste alcune fattispecie impositive che farebbero deporre diversamente.

¹⁸ Per tale ragione infatti le donazioni e le eredità che riguardino soggetti non esercenti attività d'impresa non sono assoggettate a imposta sul reddito delle persone fisiche in capo al donante o al defunto e dunque ai suoi eredi. In relazione alla posizione del donatario con specifico riferimento alla donazione remuneratoria si veda infra.

¹⁹ Così F. Tesauro cit. pag. 20. L'autore sottolinea che le liberalità ricevute dalle imprese sono tassate come reddito perché sono proventi non del tutto gratuiti. Per le persone fisiche non imprenditori si argomenta dal concetto di reddito prodotto: un'entrata ha natura di reddito solo se deriva da una fonte produttiva il che implica che il provento abbia come causa un titolo giuridico di natura onerosa.



Al contrario, per le stesse ragioni, l'imposizione degli effetti liberali²⁰ potrà rilevare nel regime impositivo dei redditi che si conseguano nell'esercizio d'impresa, arti e professioni essendo possibile solo in tale sistema trovarne un sostegno normativo.

Ciò comporta che la medesima operazione che si configuri come una liberalità indiretta nella quale, fermi rimanendo gli altri elementi, muti solo la qualifica dei soggetti²¹, potrà avere un diverso apprezzamento in chiave reddituale²² potendo risultare rilevante solo se posta in essere da (o a favore di) imprenditori²³ o esercenti arti e professioni.

Da tale scenario, e in relazione ai profili che qui si vogliono analizzare, derivano alcune indicazioni sul piano pratico che, pur riguardando direttamente le parti e i professionisti del settore, potranno risultare utili anche per la categoria notarile.

Con riferimento ad esempio alle liberalità indirette nelle quali l'erogante e il beneficiario operino al di fuori dell'esercizio d'impresa arti e professioni²⁴, si potrà porre la questione se far risultare²⁵ dal negozio mezzo oltre che la causa sua propria anche la causa donandi²⁶.

²⁰Il sistema delle imposte sui redditi è improntato alla tassazione degli effetti dell'intera operazione piuttosto che del singolo atto. Va precisato (così Studio Cnn n.3-2017/T "art. 20 tur e "causa reale dell'operazione economica": osservazioni sui più recenti orientamenti della corte di cassazione "est. Tassani) che gli effetti cui si estende la tassazione anche per il reddito d'impresa sono solo quelli giuridici e non anche quelli economici e che gli stessi vanno considerati individuando l'operazione quale possibile combinazione di più atti e contratti.

²¹ Potrà verificarsi che la medesima fattispecie a seconda del tipo di imposta interessata e dei beni cui si riferisca, risulti irrilevante sul piano reddituale per entrambi i soggetti, oppure faccia conseguire un reddito imponibile solo per l'erogante o solo per il beneficiario, oppure ancora risulti imponibile per entrambi.

²² L'adempimento di obbligo altrui ai sensi dell'art. 1180 c.c. cui non faccia seguito l'esercizio della rivalsa o che sia seguito dalla esplicita rinuncia a tale azione non rileverà sul piano reddituale se posto in essere da un privato, viceversa risulterà rilevante a tali fini se l'adempimento dell'obbligo di pagamento avvenga nell'esercizio dell'impresa.

²³ Il contratto a favore di terzo donandi causa non rileverà sul piano reddituale se lo stipulante e il terzo beneficiario siano soggetti privati non esercenti impresa, viceversa potrà far emergere un reddito imponibile se invece lo stesso stipulante e il terzo beneficiario, entrambi o anche uno solo dei due, siano una società o un soggetto che agisca nell'esercizio di impresa.

²⁴ In considerazione della non rilevanza di tali operazioni sul piano fiscale.

²⁵ G.Iaccarino cit. pag. 319 e segg. indica diverse modalità di tecnica redazionale relative a come far emergere la *expressio causae*.

²⁶ Da non confondere con la differente problematica relativa alle modalità con cui far emergere il collegamento che a norma del comma 4 bis dell'art 1 del DI n 346 del 1990 consente di non ritenere imponibili ai fini delle imposte sulle successioni e donazioni le liberalità indirette "collegate" a trasferimenti di beni immobili e/o aziende quando siano soggette a registro proporzionale o a IVA. La Cassazione (Cass. 24.6.2016 n. 13133) dice che nell'atto occorre una espressa manifestazione del collegamento mentre più correttamente la dottrina (Si veda da ultimo Studio n.29-2017/T "Liberalità indirette e collegamento negoziale" est. S.Ghinassi) ritiene sufficiente un qualsiasi collegamento di natura oggettiva.



Riguardo invece alle liberalità non donative poste in essere nel regime d'impresa arti e professioni, ai fini della relativa qualificazione sul piano tributario si potrebbe porre, volta per volta, la differente questione relativa alla valutazione dell'inerenza²⁷ dell'operazione alle finalità d'impresa e se sia opportuno che ciò trovi un riscontro anche su base documentale.

3.Liberalità indirette poste in essere al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte e professioni – emersione della causa donandi.

Abbiamo appena visto che per le liberalità indirette poste in essere al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte e professioni, si pone il problema se far risultare dal negozio mezzo anche la causa donandi.

L'emersione su un piano documentale²⁸ della causa liberale, infatti, in tale specifico ambito, in cui per scelta del legislatore rilevano in generale solo fattispecie caratterizzate da una fonte produttiva onerosa, potrebbe agevolare la conclusione della irrilevanza delle liberalità non donative nel sistema delle imposte sui redditi.

Ad esempio nell'operazione che si concluda con l'intestazione di un bene a nome altrui²⁹ mediante il pagamento del prezzo da parte dell'erogante (es. genitore) al venditore, e nella intestazione dello stesso bene direttamente al beneficiario (es. figlio), non si realizzerà, né in capo all'erogante, e neppure per il beneficiario, alcun presupposto d'imposta sui redditi³⁰. Tuttavia potrebbe

²⁷ Su cui infra par. 4.1.

²⁸ Sul tema con riferimento alle imposte indirette A. Pischetola in Notariato n. 4/2017 pag. 475 e seg. "Expressio causae nelle liberalità non donative". L'autore nella conclusione del lavoro delinea il perimetro entro il quale deve essere collocata l'attività del Notaio e precisa che l'evidenziazione della causa farebbe uscire consolidata la funzione adeguatrice del Notaio rogante.

²⁹ L'intestazione di bene a nome altrui potrà eseguirsi anche mediante altri schemi negoziali. Ad esempio mediante un contratto per persona da nominare (Su cui per altre applicazioni F. Magliulo "La dichiarazione di nomina di terzo tra preliminare e definitivo immobiliare" in Quaderni cit. pag.48 e segg.) oppure tramite un contratto a favore del terzo. Le conclusioni sull'inquadramento fiscale in ordine alle imposte sui redditi in capo a soggetti non esercenti impresa sono le medesime.

³⁰In particolare se abbiano ad oggetto beni immobili (con riferimento al solo negozio fine relativo allo scopo diverso dal negozio mezzo che viene formalmente posto in essere) loro tramite non si realizzerebbe il presupposto d'imposta per il conseguimento di plusvalenze immobiliari imponibili. Tale assunto però vale solo con riferimento al negozio fine; non si può escludere infatti l'imponibilità del negozio mezzo a prescindere che produca anche un effetto liberale. Si pensi ad esempio al conferimento di beni immobili con assegnazione per spirito di liberalità della corrispondente partecipazione sociale in via non proporzionale che potrà far conseguire al conferente una plusvalenza imponibile relativamente al conferimento, ma non anche rilevare sullo stesso piano per la liberalità indiretta che suo tramite si realizzi a favore degli altri soci. Ad esempio un conferimento di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria del valore normale di euro 100.000 il cui prezzo di acquisto in capo al conferente sia pari a 50.000. Se a fronte dell'apporto, il socio che avrebbe dovuto ricevere partecipazioni proporzionali per 100.000 (valore reale del conferimento) riceve invece in via non proporzionale una partecipazione del



risultare opportuno, per fugare ogni dubbio di qualificazione sul piano impositivo, far emergere dall'atto lo spirito di liberalità che assista l'operazione prevedendo la rinuncia espressa a ripetere la somma utilizzata per l'acquisto.

Nel contempo l'eplicitazione della causa donandi potrebbe anche consentire di escludere che una liberalità indiretta, in caso non risultasse chiaro l'inquadramento come tale, possa venire assoggettata a imposizione secondo profili impositivi diversi da quelli liberali ed effettivamente voluti³¹.

La problematica si pone in particolare in relazione a quei contratti a causa variabile³² rispetto ai quali non sia possibile predeterminare con certezza il relativo inquadramento tra le liberalità indirette³³ in quanto la relativa struttura negoziale potrebbe essere utilizzata indistintamente³⁴ oltre che per conseguire effetti liberali, pure per realizzare operazioni i cui effetti avrebbero potuto essere anche solutori e/o obbligatori.

valore di 70.000 (valore negoziale del conferimento) si potrebbe essere realizzata non solo una liberalità indiretta (non tassabile) a favore degli altri soci ma anche una plusvalenza di euro 50.000 che risulterà imponibile come tale (ex artt. 67 lett. b) e art. 9 comma 2 del Tuir) e non per l'effetto liberale che comunque si realizza. (L'argomento della assegnazione di partecipazioni non proporzionali al conferimento e la qualificazione dell'operazione come donazione indiretta è sviluppato da M. Maltoni in "Liberalità non donative realizzate attraverso atti costitutivi e modificativi di società" In Quaderni cit. pag. 98 e segg.). In materia societaria possono rilevare come liberalità indirette anche le seguenti fattispecie: - Sovrapprezzo in sede di costituzione (genitore possessore di una partecipazione totalitaria avente un valore economico alto consente al figlio di entrare in società sottoscrivendo un aumento di capitale senza sovrapprezzo) - Sottovalutazione del conferimento in natura (G. Iaccarino cit. pag. 123 e segg.) - Assegnazione non proporzionale di beni. (si veda Studio Cnn n. 73-2017/T "Assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate: profili fiscali nella scelta della soluzione" est. F.Raponi).

³¹L'operazione che nelle intenzioni delle parti doveva realizzare una liberalità indiretta e risultare irrilevante sul piano reddituale nel dubbio potrebbe essere qualificata "solvendi causa" facendo emergere un reddito diverso (es. plusvalenza immobiliare) o un reddito di capitale o ancora un reddito assimilato a quello da lavoro dipendente. Se invece venisse qualificata obbligandi causa potrebbe risultare idonea alla emersione di redditi riconducibili sempre all'art 67 lett b). (Si pensi ad esempio al contratto a favore di terzo a seguito del quale il terzo che dichiarerà di volerne profittare risulti debitore dello stipulante oppure a seguito del quale lo stipulante risulti creditore del terzo. La causa obbligandi si potrebbe concretizzare in un negozio con una contropartita economica che verrà soddisfatta dal terzo e che potrà rilevare fiscalmente nei termini indicati). Qualora si voglia invece concludere un'operazione non liberale, proprio per le ragioni evidenziate, potrebbe risultare opportuno esplicitare la causa effettiva dell'operazione, solvendi o obligandi.

³² Tale scenario è evidenziato maggiormente in quelle fattispecie che benché poste in essere con spirito liberale per come sono strutturate potrebbero rilevare sul piano fiscale anche per una causa diversa benché non sia quella effettivamente quella voluta dalle parti.

³³ Si pensi ad esempio al contratto a favore di terzo in relazione al quale si rinvia allo Studio Cnn n. 26-2018/T "Negozio a favore di terzo: profili di interesse notarile nella disciplina delle imposte dirette" Est. F. Raponi

³⁴ Si pensi a una vendita conclusa a prezzo irrisorio. L'atto si presenterà formalmente identico a prescindere dalla relativa causa giuridica. Tuttavia lo sbilanciamento tra le prestazioni corrispettive potrà trovare la sua giustificazione in cause diverse. Ad esempio nello spirito liberale, perché tramite tale negozio si vuole conseguire la finalità diversa ed ulteriore rispetto a quella di scambio consistente nell'arricchimento per mero spirito di liberalità del contraente che beneficia della attribuzione di maggior



Si pensi alla fattispecie sopra evidenziata della intestazione di beni a nome altrui nella quale ad esempio non risulti la rinuncia espressa alla ripetizione delle somme (causa donandi).

La mancata esplicitazione potrebbe legittimare il dubbio che la somma anticipata anziché risultare acquisita definitivamente in capo al figlio a titolo di liberalità indiretta (e risultare irrilevante sul piano reddituale) debba essere da questi restituita e concorrere eventualmente alla futura emersione di un reddito imponibile in capo ai genitori³⁵.

3.1 Esternazione successiva della causa donandi - Accertamento delle liberalità indirette ex art. 56 bis del Tus e accertamento sintetico.

La problematica appena analizzata deve essere tenuta distinta da quella relativa alla esternazione della causa donandi in via successiva al compimento dell'operazione secondo quanto previsto ai sensi dell'art 56 bis del D.Lgs.31 ottobre 1990 n 346³⁶ ovvero "quando l'esistenza" delle liberalità indirette "risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi" .

Il tema oggetto del presente lavoro, infatti, non deve essere confuso con quello della emersione delle liberalità indirette ai soli fini dell'applicazione del tributo successorio che si potrebbe verificare durante un accertamento sintetico³⁷ relativo alle imposte sui redditi³⁸.

Tale accertamento infatti, pur essendo relativo alla posizione reddituale del contribuente, potrebbe riferirsi alle liberalità indirette di cui risulti essere

valore (fattispecie espressamente trattata da Cassazione Sez. Unite n. 18725 del 18 luglio 2017 in Banca dati fiscoonline www.sistemailfisco.it), oppure in un diverso effetto, solutorio o obbligatorio.

³⁵ Potrebbe esser ritenuta rilevante come reddito di capitale solo al momento dell'incasso e per la sola parte imputabile in conto interessi (arg. ex artt. 44 e 45 Tuir).

³⁶ Nel Tus (D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346) è stato inserito l'art. 56 bis dalla legge 21.11.2000 n. 342 prevedendo per la prima volta disposizioni fiscali volte alla tassazione delle liberalità indirette tramite l'accertamento delle stesse e la loro registrazione volontaria.

³⁷ L'accertamento si dice sintetico quando non ha per oggetto singole categorie di reddito ma direttamente il reddito complessivo netto. L'accertamento invece si dice analitico quando ha per oggetto singole categorie di reddito e quindi consente di pervenire alla determinazione del reddito complessivo mediante la somma dei redditi e dalla successiva detrazione degli oneri. L'accertamento è deduttivo quando è fondato su prove certe e dirette (presunzioni gravi precise e concordanti) dalle quali in modo univoco può farsi derivare il maggior reddito. E' induttivo quando invece si fonda su presunzioni prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza. Il dato quantitativo non emerge con esattezza ma è frutto di un'approssimazione tipica di un percorso logico. L'accertamento sintetico è sempre induttivo (art. 38 comma 4 dpr 600/1973). L'accertamento analitico può essere deduttivo (artt. 38 commi 2 e 3 dpr 600/1973 e art. 39 comma 1 dpr 600/1973) o induttivo (art. 39 comma 2 dpr 600/1973). La singolarità dell'accertamento sintetico è che costituisce uno strumento di accertamento delle liberalità indirette il cui rilievo fiscale però risulta applicabile esclusivamente per il recupero dell'Irpef.

³⁸ Oppure come previsto in passato in caso di scudo fiscale come precisato dalla Circolare AE n. 30 del 2015.



beneficiario solo ai fini della applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni di cui al d.lgs.31.10.1990 n 346 e non anche come presupposto per l'imposizione di redditi sulle persone fisiche³⁹.

3.2 Liberalità indirette fiscalmente rilevanti in capo al beneficiario.

Come già ricordato, diversamente da quanto fin qui sostenuto in termini generali, con riferimento al reddito delle persone fisiche non esercenti impresa, arti o professioni sono disciplinate anche alcune particolari fattispecie al ricorrere delle quali potrà emergere in capo al beneficiario un reddito imponibile⁴⁰ e ciò indipendentemente dal fatto che le stesse possano essere qualificate anche come liberalità non donative.

Non è questa la sede per stabilire se argomentando da tali specifiche previsioni possano addirittura essere messe in discussione le stesse conclusioni cui si è pervenuti in termini di generale irrilevanza sul piano reddituale delle liberalità indirette poste in essere al di fuori dell'esercizio di attività di impresa arti o professioni. Qui possiamo solo limitarci a considerare che i presupposti d'imposta in argomento si riferiscono a situazioni non sempre e non necessariamente qualificabili come liberalità⁴¹. Se ne dà conto di seguito quindi solo a scopo ricognitivo.

³⁹ La vicenda può assumere rilievo sia per il beneficiario che per l'erogante. Riguardo al primo va sottolineato che mentre sul piano delle imposte dirette (Il sintetico è applicabile solo alle persone fisiche G. Iaccarino cit. pag. 288 nota 25.) si "libera" dichiarando la liberalità (Sulla ammissibilità di un atto ricognitivo della liberalità indiretta G.A.M. Trimarchi Atti ricognitivi di liberalità non donative Quaderni cit. pag. 164 e G. Iaccarino cit. pag. 157) nello stesso tempo mediante la medesima dichiarazione si espone a un eventuale carico impositivo sul piano delle imposte indirette; andrebbe fatta pertanto una valutazione preventiva del relativo carico fiscale. Nei confronti dell'erogante invece la fattispecie può risultare rilevante ai fini delle imposte dirette nel caso in cui a sua volta non riesca a dimostrare la provenienza delle somme impiegate dal beneficiario e da questi dichiarate come ricevute a titolo di liberalità dallo stesso erogante. All'erogante potrebbe venire contestata la capacità contributiva occultata mediante la elargizione della somma di danaro contestata al beneficiario Cass 17807/2012. Va sottolineato che tale pronuncia ha precisato che tra le prove contrarie a disposizione del contribuente al fine di dimostrare che l'acquisto di un bene non sia in realtà un indice della propria capacità contributiva rientra anche il trasferimento di una certa somma di danaro proveniente da un terzo. Un altro provvedimento (Cass. Ord. N. 14896/2012) ha invece ritenuto necessario a tal fine che sia anche rispettata la forma dell'atto pubblico in base all'ammontare della somma elargita. Così Cass. 6343 del 2012 nonché D. Stevanato in Dialoghi Tributari n. 5 del 2012 con riflessioni critiche invece R.Lupi in Dialoghi Tributari n. 5 del 2012.

⁴⁰ Quindi almeno per tale soggetto non risultare del tutto irrilevanti.

⁴¹ L'argomento è stato trattato anche riguardo alla donazione "diretta" remuneratoria a fronte di una prestazione del donatario che potrebbe rilevare nell'ambito dell'imposizione sul reddito di lavoro autonomo o dipendente. In questo senso Risposta a quesito n. 104-2016/T inedita est. V. Mastroiacovo. Nello stesso senso anche Tesauro cit. pag. 20 che sottolinea a giustificazione dell'imposizione la natura non del tutto gratuita dei proventi.



Il primo riferimento è alla liberalità in favore del socio relativa alla concessione in godimento in suo favore dei beni sociali al di sotto dei valori di mercato⁴², che può rilevare in capo allo stesso soggetto come reddito diverso disciplinato dall'art. 67 h ter del Tuir⁴³.

Inoltre alle liberalità indirette⁴⁴ che più genericamente si potrebbero realizzare mediante l'attribuzione di beni sociali al di fuori di finalità d'impresa, facendo conseguire un reddito imponibile al beneficiario⁴⁵, qualificabili come ipotesi di tassazione di proventi illeciti⁴⁶ riferibili pure al cosiddetto illecito civile⁴⁷.

Si pongono sullo stesso piano anche le ulteriori e diverse fattispecie impositive di cui dall'art. 50 lett. i) tuir, in base alle quali può emergere in capo al beneficiario quale reddito di lavoro dipendente la percezione di assegni periodici tramite una donazione modale⁴⁸.

⁴² Esempio: Una società acquista un bene a uso abitazione e anziché affittarlo lo concede in comodato al socio. Il comodato potrebbe essere configurato per la società come una ipotesi di destinazione estranea come emergerà meglio più avanti mentre per il socio che riceve la liberalità indiretta si potrebbe ritenere verificato il presupposto d'imposta per l'applicazione del reddito diverso di cui all'articolo 67 h ter del tuir. La fattispecie potrà anche essere qualificata come distribuzione di utili mascherata ai sensi dell'articolo 47 - 1 comma Tuir.

⁴³ La concessione in godimento di beni sociali in capo ai soci comporta anche difficoltà oggettive nella individuazione del relativo interesse economico per la società.

⁴⁴ Anche se con qualche maggiore difficoltà di inquadramento, potrebbe deporre nello stesso senso la plusvalenza conseguita ex art. 67 h bis del Tuir che assoggetta a tassazione, come redditi diversi, le "plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione anche parziale delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58 Tuir". Non essendo precisato il riferimento alla onerosità della cessione non potrebbe escludersi l'applicazione di tale norma anche alle donazioni e alle liberalità indirette. Se ad esempio Tizio riceve in donazione un'azienda e chiedo che la stessa sia intestata a un terzo (in relazione alla ammissibilità di tale costruzione negoziale si veda più approfonditamente Studio 26-2018 cit.) si potrebbe porre un problema di tassazione anche sul piano delle imposte dirette. La domanda a cui occorre rispondere è se l'art. 67 lett h bis del Tuir faccia maturare redditi imponibili anche in caso di liberalità indiretta avente ad oggetto un'azienda. Tale conseguenza risulta difficilmente evitabile, se non sostenendo una applicazione analogica dello stesso art. 58, primo comma, Tuir (norma che si applica nei soli casi di reddito di impresa) anche alle ipotesi di donazioni e alle liberalità indirette effettuate da non imprenditori. Su tali temi Raponi-Tassani "Soluzioni fiscali per la circolazione giuridica dell'azienda - Quaderni della Fondazione per il Notariato Ed Il sole 24 ore 2010 pag. 71).

⁴⁵ Esempio: Un imprenditore acquista un appartamento con liquidità della sua impresa e lo intesta senza farne rilevare la motivazione in capo a un altro soggetto. L'imprenditore non potrà dedurre dal proprio reddito gli oneri relativi al pagamento e il terzo potrà vedersi contestato un reddito diverso come "illecito civile" se non sarà possibile qualificare diversamente il reddito maturato ricevendo l'immobile.

⁴⁶ Rileveranno come reddito diverso in capo al percipiente quando non siano classificabili in altre categorie di reddito. Art. 36 comma 34 bis del 223/2006 (decreto Bersani).

⁴⁷ F. Tesauro Istituzioni cit. pag. 26

⁴⁸ Dunque anche mediante una liberalità indiretta E ex art. 10 lett. d) tuir) Esempio: Tizio che vive all'estero mensilmente riceve una rendita da locazione da beni ubicati in Italia devia gli effetti del pagamento a favore di Caio con l'obbligo di provvedere a corrispondere mensilmente alla signora Velia vicina di casa della madre di Tizio impossibilitata a muoversi una somma di danaro



Ugualmente rileverà la fattispecie nella quale il beneficiario risulti titolare di un reddito di capitale in quanto effettivo destinatario della distribuzione di utili⁴⁹ "in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione ciò avvenga" (arg. ex art. 47 – 1 comma del Tuir) e dunque anche in caso di liberalità non donativa in suo favore.

4. Liberalità indirette nel reddito d'impresa, arti e professioni.

Si è argomentato più sopra che dal costruito normativo deriva che le liberalità indirette, nello specifico ambito del reddito d'impresa, arti e professioni, possono costituire il presupposto per l'emersione di componenti positivi di reddito⁵⁰ per l'erogante, come fattispecie di destinazione estranea alle finalità d'impresa e in capo al beneficiario, quali sopravvenienze attive⁵¹.

Infatti, solo il "depauperamento", che subisce l'erogante esercente attività d'impresa può consistere in una "nuova ricchezza" e concorrere a formare positivamente il suo reddito imponibile. Così esclusivamente l'"arricchimento" che si realizzi in capo al beneficiario esercente attività d'impresa, concretizzandosi in un incremento del suo patrimonio potrà risolversi in un suo potenziale presupposto di imposta.

4.1 Destinazione a finalità estranee di beni immobili

Per approfondire ulteriormente l'argomento occorre analizzare in che modo possa concretizzarsi una liberalità non donativa che abbia ad oggetto

necessaria per le sue spese quotidiane e con possibilità di trattenere l'eccedenza. In capo a Velia benché destinataria di una liberalità indiretta potrebbe maturarsi un reddito ex art. 50 lett. i).

⁴⁹ Anche nel contratto a favore di terzo in cui il terzo si individui nello stesso socio oppure in un soggetto a lui riconducibile si potrebbe configurare per il medesimo socio una distribuzione di utili mascherata oltre che una destinazione a finalità estranee e quindi un ricavo o una plusvalenza in capo alla società.

⁵⁰ Il soggetto erogante la liberalità dovrà indicare tra i componenti positivi di reddito i ricavi (art. 85 – 2 comma Tuir), costituiti dal valore normale (a tal proposito il fisco (ris. 234 del 17.07.2002) ha precisato che nella relativa dichiarazione dei redditi si dovrebbe indicare come variazione in aumento un importo pari al valore normale del bene) degli immobili classificati come beni merce che ne abbiano formato oggetto. Nello stesso senso dovrà far emergere le plusvalenze (art. 86 lett. c) del Tuir) (calcolate muovendo dal valore normale cui contrapporre il costo fiscale del bene) realizzate mediante la destinazione a finalità estranee di beni immobili iscritti in bilancio come strumentali (si pensi ad esempio a un caso di permuta a favore di terzo ove la società che scambia il proprio bene immobile con un altro bene immobile anziché acquisire la proprietà di quest'ultimo deve gli effetti del contratto a favore del socio terzo beneficiario facendoglielo intestare.)

⁵¹ Questo scenario viene interpretato dalla dottrina come un'apertura alla definizione del reddito come una "entrata patrimoniale" e non da fonte produttiva. Si veda Nota 3.



beni immobili in una fattispecie configurabile come destinazione a finalità estranee⁵².

Muovendo dalla premessa che, aderendo alla tesi maggioritaria⁵³, con tale locuzione⁵⁴ si fa riferimento a qualsiasi evento qualificabile come fattispecie realizzativa che determini l'uscita di un bene immobile dal regime fiscale d'impresa, possono ricomprendersi nell'elenco anche le cessioni di tali beni a titolo gratuito⁵⁵ e dunque anche le liberalità indirette che li abbiano ad oggetto. Pertanto dette ultime operazioni potrebbero far emergere materia imponibile in capo all'erogante⁵⁶ non solo e non ancora in ragione della loro gratuita⁵⁷ ma

⁵² Non è questa la sede per approfondire il tema della rilevanza della destinazione a finalità estranee sul piano penale che potrebbe far configurare una ipotesi di bancarotta per distrazione. Si veda art. 216 comma 1 n. 1 Legge Fallimentare.

⁵³ Si ritiene preferibile aderire all'orientamento prevalente che considera la destinazione estranea come una fattispecie realizzativa benché senza corrispettivo. Tale conclusione non è condivisa da chi (G. Falsitta Manuale di diritto tributario Parte speciale quinta edizione Padova Cedam 2008 pag. 314 e segg.) ritiene che debba essere valorizzato non solo il tenore letterale della norma che parla espressamente solo di destinazione, ma anche la specificità della fattispecie e escluderne che abbracci fenomeni traslativi. Il termine destinazione sembrerebbe contrapporsi a quello di cessione per designare atti che non incidono sulla titolarità quanto sulla funzione dei cespiti destinati a altre finalità. Lo stesso autore, per le medesime ragioni, arriva a escludere dalle plusvalenze tassabili la cessione di beni strumentali sprovvista di corrispettivo (G. Falsitta cit. pag. 322). Seguendo tale ricostruzione ad esempio la donazione indiretta di un bene immobile sia esso bene merce che bene strumentale non farebbe conseguire né ricavi né plusvalenze.

⁵⁴ V. Matroiacovo cit. pag. 84 precisa che il concetto di destinazione a finalità estranee ha un'ampiezza decisamente maggiore di quello proprio della causa negoziale in quanto condizionato da una logica diversa rispetto alla individuazione della funzione economico sociale del singolo atto implicando a monte una verifica che involge l'intera attività imprenditoriale in ragione della destinazione impressa ai beni.

⁵⁵ Sammartino cit. 4 ove testualmente si afferma che "L'erogazione per spirito di liberalità rientra di certo tra le finalità estranee all'esercizio dell'impresa". Tesauro cit. pag. 123; M.Leo "Le imposte sui Redditi nel Testo Unico" Tomo II Milano Giuffrè 2010 pag. 1462 e 1463. L'A.E. nella ris. n. 188 del 2005 ha sostenuto sostanzialmente lo stesso concetto anche se argomentando a contrario.

⁵⁶ Non occorre che a tali fini debba essere necessariamente valorizzata anche la causa giuridica dell'operazione. Se non rileva la causa, rispetto a assetti onerosi, si terrà conto della realizzazione del reddito; invece rispetto assetti non onerosi, come quelli oggetto di analisi, occorrerà inquadrare l'operazione rispetto all'inerenza o meno all'attività ovvero al programma imprenditoriale. (così V.Mastroiacovo "La rilevanza cit." pag. 84-85 in "Corrispettività cit.").

⁵⁷ Le liberalità indirette possono risultare poste in essere anche per soddisfare un interesse economico della società in quanto strumentali al raggiungimento del proprio oggetto (con riferimento alle donazioni dirette strumentali all'oggetto sociale si veda Cass. N. 3150/1996). Affrontare tale problema dà per risolto positivamente il dubbio se la società/impresa possa compiere liberalità indirette. La soluzione è affermativa non solo con riferimento alle liberalità strumentali alla realizzazione dell'oggetto sociale ma anche riguardo agli altri atti non strumentali sulla scorta di una capacità generale di agire della società (Cass. 21.09.2015 n. 18449). Una problematica differente riguarda la capacità di donare in capo alle società. Gli ultimi orientamenti concludono per la soluzione positiva muovendo dalla riconosciuta capacità di agire generale in capo alla società, a prescindere da una espressa previsione statutaria in tal senso. (A. Natale in "Trattato... a cura Bonilini" cit. pag. 302) (R. Sgruera atti di disposizione a titolo gratuito da parte di società lucrative in Riv. Not. 1992 pag. 775)



perché, al pari delle altre ipotesi di destinazione estranee⁵⁸, possono risultare non inerenti alle attività imprenditoriali in quanto in capo all'imprenditore mancherebbe l'interesse economico⁵⁹ a porle in essere. Il fondamento della relativa imposizione⁶⁰ risiede dunque nella esigenza⁶¹ che i beni d'impresa debbano essere comunque assoggettati al prelievo allorquando fuoriescano dal relativo regime⁶².

Si porrà volta per volta la questione della valutazione delle stesse liberalità in chiave fiscale.

Il profilo dovrà essere analizzato muovendo dalla verifica della inerenza dell'operazione alle finalità d'impresa, considerato un principio immanente nella determinazione del relativo reddito, che implica che possono confluirci solo quei componenti positivi e negativi funzionali all'attività imprenditoriale svolta o da svolgere⁶³. A tal proposito va considerato infatti che alcune liberalità indirette potrebbero risultare idonee a soddisfare un interesse economico della società e per tale ragione non essere necessariamente qualificabili come ipotesi di destinazione a finalità estranee. Andrebbe apprezzata caso per caso, piuttosto che la causa gratuita dell'operazione, la valorizzazione degli effetti giuridici⁶⁴ che la stessa operazione produce⁶⁵.

⁵⁸ La destinazione estranea evoca che a monte ci sia stata una deduzione di costi o un ammortamento del bene. Se si sottrae al regime d'impresa un bene che ha "concorso" a ridurre la base imponibile si giustifica che il fisco recuperi tale "vantaggio" al momento della sua fuoriuscita.

⁵⁹ V. Mastroiacovo in "La rilevanza. cit. in "Corrispettività." cit. pag. 106

⁶⁰ La tassazione avverrà sulla scorta del valore normale dei beni. Sui rapporti tra tale valore e il valore di mercato e sulla opportunità di farli emergere entrambi si veda Sammartino cit. pag. 3.

⁶¹ Si parla nello specifico delle norme sulla destinazione a finalità estranee come norma di chiusura alla quale viene ricondotto ogni caso di volontaria sottrazione dei beni alla sfera dell'impresa con devoluzione ad altre finalità.

⁶² Così commento all'art. 86 Tuir in Commentario breve alle Leggi tributarie Tomo III a cura di Falsitta-Fantozzi-Marongiu-Moschetti- Cedam Padova 2010 ove è richiamata la tesi sostenuta nel testo di A.Fedele in " Profilo fiscale delle società di persone AA.VV. Commentario al T.U. delle imposte sui redditi ed altri scritti"

⁶³Non è questa la sede per prendere posizione sulle differenti letture di tale concetto di "inerenza" poste in rilievo anche da recenti pronunce della Corte di Cassazione. La posizione tradizionale ritiene che l'inerenza sia da valutare in termini di utilità all'attività d'impresa e di congruità della spesa. L'inerenza è stata considerata a tal proposito come un criterio misuratore della antieconomicità. V. Mastroiacovo "La rilevanza. cit. in "Corrispettività cit. pag. 84/85 precisa che l'inerenza può essere descritta come un meccanismo di verifica che consente di scomporre l'attività in atti per valutare in che termini abbia effettivamente concorso al risultato imprenditoriale. Recentemente la Cass. Ord. n 450 del 11.1.2018 ha precisato invece che il legame tra attività e reddito d'impresa sia solo di tipo qualitativo. La conseguenza sarebbe che un comportamento antieconomico non potrebbe più essere sindacato in ragione del principio di inerenza così Deotto in il Sole 24 ore del 12.2.2018 pag. 17.

⁶⁴ La valorizzazione degli effetti sul piano reddituale del reddito d'impresa può riguardare profili non necessariamente limitati ad assetti onerosi.



4.1.1 Liberalità indirette aventi ad oggetto aziende

Nell'ottica di quanto sostenuto non potranno essere qualificate come ipotesi di destinazione a finalità estranee⁶⁶ le liberalità indirette che abbiano ad oggetto aziende o rami di aziende.

Diversamente da quanto visto con riferimento ai beni immobili, infatti, le liberalità non donative aventi ad oggetto tali entità non rileverebbero sul piano fiscale per l'erogante purché l'azienda stessa venisse assunta in capo al terzo beneficiario⁶⁷ con continuità di valori⁶⁸ e quindi a prescindere dalla valutazione della inerenza alla attività d'impresa.

Si giunge a tale conclusione aderendo a un'interpretazione estensiva dell'art. 58 del Tuir⁶⁹ in forza della quale il trasferimento di aziende per atto gratuito e quindi anche tramite una liberalità indiretta non costituisce realizzo di plusvalenze⁷⁰.

⁶⁵ Alcune operazioni potranno risultare comunque imponibili nel regime fiscale del reddito d'impresa a prescindere dalla onerosità o gratuità della causa come ad esempio la vendita sotto costo oppure la vendita a prezzo di favore in ragione della loro potenziale antieconomicità.

⁶⁶ Pur potendo rilevare ugualmente sul piano impositivo. La normativa infatti qualifica la destinazione estranea solo con riferimento ai beni immobili e ai beni mobili.

⁶⁷ In capo al beneficiario invece andrà verificato volta per volta se la liberalità indiretta sia o meno effettuata in favore della sua sfera imprenditoriale. Il beneficiario persona fisica che ad esempio abbia ricevuto nella sua sfera imprenditoriale un'azienda a titolo di liberalità indiretta dovrebbe rilevare una sopravvenienza pari al valore normale dell'azienda ricevuta nel periodo di imposta in cui la donazione o la liberalità indiretta sia stata posta in essere. Così Fedele, op.cit., 855; Rebecca-Zanetti I, Donazione di azienda: neutralità fiscale. Problematiche in capo al donatario, in *Il fisco*, 2002, 7001; Studio n. 79-2006/T CNN, cit.; contra Leo, cit., 1071.

⁶⁸ Se invece l'azienda non fosse assunta dal terzo beneficiario con continuità di valori la liberalità indiretta che la avesse ad oggetto rileverebbe sul piano fiscale.

⁶⁹ Nonostante la sua collocazione nel Tuir si ritiene applicabile la neutralità di cui all'art 58 Tuir anche alle società oltre che agli imprenditori, sulla base della considerazione che la norma avrebbe una portata generale, nonostante sia inserita tra le disposizioni in materia di Irpef e non di Ires. La tesi appena illustrata è condivisa anche dalla AF, che conclude per la non tassabilità di plusvalenze, derivanti da donazione di azienda, quale che sia la qualifica soggettiva dell'imprenditore donante. Ris. Agenzia Entrate, n. 237/E del 18/8/2002.

⁷⁰ Una ulteriore riflessione va fatta con riferimento al diverso tema della circolazione tramite liberalità indirette delle partecipazioni sociali detenute da un imprenditore individuale. Se appartenessero al suo patrimonio personale la liberalità indiretta che le avesse ad oggetto non rileverebbe sul piano delle imposte dirette; viceversa se le partecipazioni (come in caso di originaria acquisizione a seguito di conferimento di ramo d'azienda) fossero riconducibili alla sua sfera imprenditoriale (e non personale), la loro circolazione mediante una liberalità indiretta potrebbe risultare imponibile anche se in misura ridotta ricorrendo le condizioni per l'applicazione del regime Pex (arg. ex art. 176 tuir). Su tali temi Raponi-Tassani "Soluzioni fiscali per la circolazione giuridica dell'azienda - Quaderni della Fondazione per il Notariato Ed Il sole 24 ore 2010 pag. 85.



4.1.2 Emersione delle liberalità indirette nel reddito d'impresa.

Lo scenario appena descritto sul piano pratico non sempre risulta di agevole individuazione alimentando le criticità e i dubbi interpretativi ⁷¹.

La liberalità indiretta che si concretizzi mediante gli effetti di una destinazione a finalità estranee dovrebbe infatti emergere dal bilancio ad esempio mediante la diminuzione delle rimanenze per estromissione di un bene merce oppure dalla dichiarazione dei redditi, mediante la emersione di un ricavo - componente positivo di reddito.

Si consideri inoltre che il fisco richiede un comportamento corretto dal punto di vista contabile anche perché in sede di accertamento⁷² potrebbe riscontrare gli effetti delle operazioni liberali, argomentando ad esempio dalla stessa diminuzione delle rimanenze rispetto all'esercizio precedente, dalla presenza di una perdita oppure dalla iscrizione di un credito verso il socio.

Nell'ottica del presente lavoro e solo con la finalità di contribuire alla eliminazione dei dubbi di relativa qualificazione su un piano reddituale, occorrerà chiedersi caso per caso se sia opportuno che la ricostruzione dell'operazione come liberalità indiretta debba trovare anche un riscontro diretto mediante l'esternazione delle sue caratteristiche che in concreto la rendano funzionale (inerente) o estranea al programma imprenditoriale.

Ciò premesso la scelta di far emergere anche su base documentale le ragioni che possano qualificare l'operazione in termini di utilità e congruità all'attività d'impresa andranno verificate dai professionisti del settore⁷³ e non potrà coinvolgere direttamente l'operato del Notaio.

E' opportuno precisare infatti che il Notaio che sia chiamato a ricevere atti che possano configurarsi come liberalità non donative, o meglio in termini generali quali ipotesi di destinazione a finalità estranee, non dovrà preoccuparsi di evidenziare eventuali profili di antieconomicità dell'operazione; anche perché il sistema impositivo è basato, come più sopra già sottolineato,

⁷¹ Sotto tale profilo viene in discussione l'operato del contribuente cui è richiesto un comportamento corretto anche in relazione alla tenuta di una contabilità coerente con i principi generali; dovrebbe far rilevare gli effetti fiscali di una liberalità prima ancora che gli stessi vengano fatti oggetto di un accertamento.

⁷² L'attività sarà piuttosto volta a rilevare gli effetti che tali operazioni producono, a prescindere dalla relativa qualificazione del presupposto d'imposta. L'accertamento sarà effettuato avvalendosi della procedura ordinaria ai sensi dell'art. 39 del dpr 600 del 1973 (e nel caso di atto soggetto a iva dell'art. 54 del dpr 633 del 1972) (art. 38 comma 3 dpr 600 del 1973 per le persone fisiche). muovendo da indizi gravi precisi e concordanti La gravità attiene al grado di convincimento delle presunzioni (ragionevole certezza); la precisione richiede che i fatti noti siano individuati nella loro realtà storica. La concordanza infine impone che la prova del fatto ignoto sia data da una pluralità di fatti noti (Falsitta Fantozzi...cit. pag. 232).

⁷³ Bisognerebbe a tal proposito basarsi solo su elementi oggettivi o comunque dichiarati dalle parti o da periti dalle stesse incaricati e se del caso risultanti dagli allegati dell'atto.



sulla tassazione degli effetti giuridici dell'intera fattispecie e non del singolo atto e anche per tale motivo sfugge al diretto controllo notarile.

Si pensi ad esempio alle fattispecie che si concretizzano in un utilizzo di liquidità per finalità estranee a quelle dell'impresa⁷⁴.

Si faccia il caso specifico di un'operazione che veda come erogante la liberalità una società che effettui una "intestazione di un bene immobile a nome altrui". Il contributo del notaio potrà essere apprezzato nel richiamare l'attenzione sui recenti orientamenti giurisprudenziali sulla qualificazione civilistica della fattispecie⁷⁵ e non anche in merito alla valutazione dei connessi riflessi fiscali sul piano delle imposte dirette, che potrebbero consentire di qualificare l'operazione come una ipotesi di destinazione estranea⁷⁶. Tali scelte appartengono solo alle parti e ai loro consulenti e comunque rimangono difficilmente praticabili nel sistema del reddito d'impresa e dell'ires.

4.2 Sopravvenienze attive relative a beni immobili.

Come si è visto più sopra la nuova ricchezza che si consegue con una liberalità indiretta può costituire un reddito imponibile anche in capo al beneficiario che maturi redditi d'impresa⁷⁷.

⁷⁴Che non può essere qualificata come un'ipotesi di diversa destinazione con le stesse regole già analizzate più sopra previste solo per i beni immobili.

⁷⁵ La Cassazione (n. 17807/2012) ha sostenuto che nel caso di acquisto dell'immobile effettuato dal figlio con danaro dei genitori comparsi in atto si è in presenza di una donazione indiretta dell'immobile e non del danaro.

⁷⁶ Solo se si ritenga che la liberalità abbia ad oggetto il bene e non anche se riguardi la somma di danaro occorrente per acquistarlo. Tale conclusione trae fondamento dalla considerazione che il danaro è stato già tassato in origine mentre i beni potrebbero esserlo solo al momento del realizzo tramite l'estromissione. Soccorre nello stesso senso quanto risulta dalle disposizioni del Tuir che fanno emergere le erogazioni liberali di danaro piuttosto che come fattispecie non espressive di redditi tassabili, solo come oneri deducibili, al ricorrere di specifiche condizioni, ai fini dell'abbattimento della base imponibile oppure solo quali importi detraibili dall'imposta da versare (artt. 100 e 101 del Tuir). Argomentando a contrario si può sostenere che le erogazioni liberali di danaro diverse da quelle espressamente previste potranno rilevare ai fini reddituali come oneri non deducibili e come importi che non darebbero diritto alla detrazione d'imposta.

⁷⁷E' opportuna una precisazione. Il legislatore tributario ha stabilito che la sopravvenienza attiva rileva solo nell'esercizio dell'impresa, e non anche nell'esercizio di arte o professione. Occorre sottolineare infatti che non essendo prevista una norma specifica al riguardo (così Sammartino cit. pag. 7) non rileverà sul piano fiscale l'eventuale reddito conseguito da un soggetto esercente arte o professione a seguito della sopravvenienza. Se peraltro lo stesso soggetto esercente arte o professione effettui una liberalità anche indiretta avente ad oggetto un bene strumentale, annotato cioè nelle scritture contabili, maturerà un ricavo o una plusvalenza ai sensi dell'art 54 comma 1 bis lett c) come destinazione a finalità estranee. In definitiva ad esempio un Notaio che riceva il proprio studio a mezzo di una liberalità indiretta non maturerà un reddito tassabile; se invece egli stesso doni direttamente o indirettamente lo stesso immobile, del quale abbia dedotto i costi, maturerà un reddito imponibile.



Il concetto⁷⁸ è espresso dall'art 88 lett. b) del Tuir di cui per praticità si riporta il testo: " i proventi in danaro o in natura conseguiti a titolo di liberalità concorrono a formare il reddito (d'impresa) nell'esercizio in cui sono incassati".

Pur con le difficoltà connesse alla relativa emersione si può sostenere che il termine "proventi" possa essere letto in un'accezione ampia tale da ricomprendere anche le liberalità indirette.

Occorre tuttavia inquadrare meglio la tematica.

I proventi conseguiti a titolo di liberalità anche indiretta possono essere ricompresi tra le sopravvenienze attive in senso lato⁷⁹ in quanto derivanti da un evento estraneo alla normale gestione⁸⁰ dell'impresa⁸¹.

Il limite con cui occorre confrontarsi è di natura soggettiva. La sopravvenienza attiva rileverà se sia conseguita da una società, non potendosi configurare in essa una sfera extraimprenditoriale, oppure dal titolare di un reddito d'impresa e sempre che sia maturata nella sua sfera imprenditoriale⁸².

Ad esempio rileverà come componente positivo di reddito in capo al figlio imprenditore l'acquisto dell'immobile da adibire ad uso ufficio da parte dello

⁷⁸ Per le sopravvenienze attive rileva il principio di cassa benché si sia all'interno del reddito di impresa che come noto è tassato per competenza.

⁷⁹ Definite sopravvenienze per assimilazione da Falsitta cit. pag. 335.

⁸⁰ Consistendo in una modificazione patrimoniale riconducibile all'impresa in senso ampio e non solo a quella che inerisca la sola mera gestione. G.Falsitta cit. pag. 340. Si può discutere se un determinato contributo debba essere considerato un ricavo o una sopravvenienza ma è certo che esso è destinato alla formazione del reddito d'impresa. Qualsiasi forma di arricchimento del beneficiario costituisce un componente di reddito imponibile così come ogni forma di attribuzione non onerosa è destinata a partecipare alla formazione del reddito d'impresa. Un'altra tesi minoritaria sostiene invece che costituisce reddito non tutto ciò che entra nel patrimonio dell'imprenditore ma solo ciò che va ad incrementare l'attività.

⁸¹ Diverse dalle sopravvenienze in senso stretto, (Tesauro cit. 131- 132) che si riferiscono solo a eventi che modificano componenti positivi o negativi di reddito che hanno già concorso alla formazione del reddito stesso in esercizi precedenti.

⁸² In caso di beneficiario imprenditore individuale (o, in ipotesi, anche ente non commerciale che svolge attività di impresa in modo non prevalente) la realizzazione di una sopravvenienza attiva potrebbe ipotizzarsi solo in quanto lo stesso negozio configuri l'attribuzione all'impresa esercitata dal beneficiario, imponendo l'obbligo di "destinare tutti i beni e diritti costituenti l'azienda donata all'esercizio di una specifica attività commerciale (...) già intrapresa dai beneficiari stessi" (Fedele, Il regime fiscale di successioni e liberalità, in Riv.dir.trib., 2003, 855). Un esempio: Tizio imprenditore nel settore del commercio dei profumi dona la propria azienda al figlio Caio, imprenditore nello stesso settore e titolare di un proprio esercizio. Il beneficiario Caio realizzerà una sopravvenienza attiva a norma dell'art 88 tuir solo nel caso in cui a seguito della donazione procederà a condurre unitariamente le due attività. Viceversa nel caso in cui l'azienda del padre rimanga autonoma dal punto di vista funzionale (gestita cioè separatamente) non si realizzerà alcuna sopravvenienza. E' opportuno segnalare che l'attribuzione all'impresa del donatario può concretamente realizzarsi mediante la previsione nel contratto di donazione di un onere con clausola risolutiva oppure di una condizione risolutiva; il tutto a prescindere dalla volontà del donatario beneficiario. (più diffusamente sul punto Fedele, op.cit, nota 145 e nota 190).



stesso con danaro dei genitori e con intestazione del bene alla sua impresa individuale e non a titolo personale.

5. Conclusioni – Plusvalenza nella rivendita di bene immobile pervenuto al venditore mediante liberalità indiretta.

Lo scenario infine invita a riflessioni importanti sul piano pratico anche in relazione al regime fiscale applicabile alla circolazione dei beni immobili successiva all'acquisizione degli stessi tramite operazioni di liberalità indirette.

Il problema riguarda nello specifico la determinazione della plusvalenza in caso di rivendita di un bene immobile da parte del beneficiario non esercente attività d'impresa e in particolare se sia possibile, equiparando il venditore al donatario, assumere ai sensi dell'art. 68 – 1 comma 2 capoverso (Introdotta con l'art. 37 commi 38 e 39 del D.L. 223 del 4 luglio 2006) come prezzo di acquisto quello sostenuto dall'erogante la liberalità analogamente a quanto previsto per il donante.

La soluzione sembrerebbe essere negativa anche se si aderisse all'orientamento della Cassazione⁸³ che considera l'immobile quale oggetto della donazione indiretta. L'atto di riferimento sarebbe comunque un negozio diverso da una donazione e non essendo ipotizzabile una sua riqualificazione difficilmente si potrà concludere nel senso di cui all'art. 68 del Tuir così come modificato.

Francesco Raponi

(Riproduzione riservata)

⁸³ (Cass n 17807/2012 cit.).