

ABSTRACT

Il presente lavoro ha preso avvio all'indomani dell'emanazione dell'art. 36 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 233 (convertito, con modifiche, dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006), rubricato "Recupero di base imponibile", che ha nuovamente sancito l'indeducibilità delle plusvalenze derivanti dalle assegnazioni di beni ai soci, e si è proposto lo scopo di chiarire la *ratio* di tale disciplina normativa, alla luce dei principi generali vigenti nell'ordinamento tributario.

Per fare ciò – *in primis* - si è proceduto alla disamina della disciplina tributaria delle plusvalenze e delle minusvalenze patrimoniali, dimostrando come tali elementi reddituali siano stati progressivamente intesi in senso più completo e preciso, con il maturare dell'esperienza giuridica in ambito tributario, fino a giungere all'attuale formulazione della norma.

In seconda battuta si è cercato di disvelare il significato dell'espressione "assegnazione di beni ai soci" per comprendere, dal punto di vista civilistico, a cosa possa corrispondere tale locuzione, utilizzata in ambito tributario per indicare un presupposto idoneo a generare elementi del reddito di impresa, sia positivi che negativi (plusvalenze e minusvalenze, per l'appunto); la disamina dell'argomento ha permesso di inquadrare le assegnazioni di beni ai soci come atti di adempimento delle obbligazioni sociali, nascenti da vicende direttamente inerenti allo svolgimento od alla prosecuzione della vita della società e, talora, anche al suo scioglimento, in generale, o limitatamente al rapporto sociale facente capo al singolo socio. Partendo da questo presupposto, allo stesso tempo, gli atti di assegnazione sono stati qualificati in termini di tendenziale onerosità, tranne l'ipotesi – del tutto teorica e marginale – che la società decida di assegnare dei beni ai soci per spirito di liberalità; l'ipotesi, infatti, non è verificabile, ad avviso di chi scrive, proprio in considerazione della qualità soggettiva del destinatario dell'assegnazione (socio), che renderebbe l'eventuale erogazione un atto lesivo del principio di parità di trattamento dei membri della compagine sociale e, d'altro canto, confliggerebbe con la vocazione lucrativa dell'imprenditore collettivo costituito in forma societaria.

Nell'ultimo capitolo, ritornando all'esame della disciplina tributaria, sono stati esaminati i concetti di onerosità e di inerenza, soffermandosi soprattutto su quest'ultimo, considerato

un cardine del sistema, sebbene attualmente non chiaramente enunciato – come in passato accadeva - in alcuna norma dell'ordinamento; l'unica norma di rango generale che regola la deducibilità degli elementi negativi del reddito – qualora non vi sia alcuna espressa disposizione *ad hoc* – è l'art. 109, comma 5 del T.U.I.R. che, nell'ultima formulazione *post* riforma, indica la rilevanza dei componenti negativi <<se e nella misura in cui si riferiscono ad *attività o beni* da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi>>; il principio di inerenza, in quanto espressione e diretta emanazione del principio costituzionale di capacità contributiva, deve essere applicato, in sede legislativa, tanto agli elementi positivi, quanto agli elementi negativi del reddito, a meno che non vi sia un interesse preponderante dell'ordinamento, di segno contrario, che ne impedisca l'attuazione.

Nel caso delle assegnazioni di beni ai soci, le componenti reddituali che ne scaturiscono sono state oggetto, come visto, di una discriminazione legislativa, nel senso che, a fronte della rilevanza delle plusvalenze alla formazione del reddito di impresa, la stessa sorte non è stata riservata alle minusvalenze patrimoniali che ne derivano.

Sulla base di tutte le considerazioni svolte, non ci sembra che ci sia una ragione insuperabile rispetto alla possibile rilevanza delle minusvalenze derivanti dalle assegnazioni di beni ai soci, consentendone la deduzione in sede di determinazione del reddito di impresa; anzi, nell'ottica di garantire la coerenza dell'ordinamento, occorrerebbe sancirne normativamente la deducibilità dal reddito di impresa.

Infatti le assegnazioni, sebbene non legate in maniera diretta all'attività produttiva dell'impresa societaria, nondimeno partecipano, come atti di adempimento delle obbligazioni facenti comunque capo alla società, allo svolgimento della vita dell'ente collettivo; ad ogni buon conto, se il riferimento all'*attività* dovesse intendersi in senso più ristretto, le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalle assegnazioni ai soci, in ogni caso, hanno come oggetto *i beni* facenti parte del patrimonio della società che, come visto in precedenza (Cap. I, par. 5.2), devono essere tutti qualificati come “beni relativi all'impresa”, non esistendo una distinzione – come accade nel caso dell'imprenditore individuale, ad esempio – fra la sfera privata del soggetto che esercita l'attività produttiva e la sfera attinente allo svolgimento dell'impresa.

Neppure può considerarsi valida l'obiezione riguardante l'esigenza di evitare dispersione della base imponibile, come sembrerebbe emergere dalla rubrica della norma che ha, da

ultimo, modificato l'art. 101 del T.U.I.R. (art. 36 del D.L. n. 233/06), ovvero "Recupero di base imponibile", in quanto i criteri che presiedono alla determinazione del *quantum* della plusvalenza (o della minusvalenza) non sono in alcun modo opinabili o aleatori, in quanto la determinazione di tali componenti reddituali deriva dal raffronto fra il costo fiscalmente riconosciuto del bene ceduto e il *valore normale* dello stesso; quest'ultimo, lungi dal rappresentare un parametro incerto, viene determinato in maniera rigorosa e, d'altro canto, non vi vede perché il valore normale del bene dovrebbe essere considerato più o meno certo ed affidabile, a seconda che la componente reddituale abbia segno positivo o negativo.

Dalla disamina della normativa in esame e, soprattutto dall'evoluzione che la regolamentazione delle plusvalenze e delle minusvalenze derivanti dalle assegnazioni ai soci ha avuto nel corso del tempo, è possibile ipotizzare che il legislatore abbia percepito nell'assegnazione di beni ai soci una vocazione meramente erogativa, al pari di quanto accade in occasione, ad esempio, della destinazione dei beni all'autoconsumo dell'imprenditore: all'esito della presente trattazione si ritiene che le assegnazioni di beni debbano essere più propriamente ricondotte nell'alveo degli atti che possono partecipare a pieno titolo, in senso positivo e negativo, alla determinazione del reddito di impresa, in un'auspicata prospettiva *de iure condendo*.

Ad oggi, tuttavia, non si riscontra alcun intervento del legislatore tributario volto a ricondurre la normativa delle plusvalenze e delle minusvalenze patrimoniali alla corretta simmetria.