

GIOVANNI SBRESCIA

**Paragrafo II^o - Le plusvalenze nella « legge Tremelloni » e nel nuovo Testo Unico
n. 645: soggetti passivi e momento della nascita della obbligazione tributaria
(Parte II)**

Estratto da "LA RIVISTA TRIBUTARIA" N. 4 Luglio - Agosto 1966

ROMA

Prima dell'entrata in vigore del nuovo T. U. delle Imposte Dirette la disposizione di legge che regolava la materia delle plusvalenze era l'art. 20 della legge 5-1-1956, n. 1. Tale articolo si esprimeva così testualmente:

«I maggiori valori delle attività delle imprese, in qualsiasi forma costituite, concorrono a formare il reddito imponibile nell'esercizio nel quale sono realizzati o distribuiti o iscritti in bilancio.

Per gli imprenditori diversi dalle società e dagli enti tassabili in base a bilancio e dalle società indicate dall'art. 2200 (1) codice civile, la disposizione del comma precedente si applica soltanto alle attività comunque afferenti all'esercizio dell'impresa».

In altri termini l'intera materia era regolata da un solo articolo: Era previsto comunque la tassazione delle plusvalenze a carico delle imprese, limitatamente però, per quanto rifletteva gli imprenditori non costituiti sotto forma di società, alle «attività afferenti all'esercizio delle imprese».

Per cui si deduceva che, per qualsiasi società di persone o di capitali (artt. 2291 e ss. codice civile) e per le cooperative, la tassazione delle plusvalenze doveva comunque effettuarsi, anche ove i beni che davano luogo ad esse non fossero afferenti alla impresa; viceversa, per tutte le altre imprese diverse da quelle precedentemente individuate, per aversi tassazione occorreva, ad substantiam, che le attività fossero af-

(1) L'art 2200 Codice Civile dispone: «Società — Sono soggette all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese le società costituite secondo uno dei tipi regolari nei capi III e ss. del titolo V (2291 s.) (società di persona) e le società cooperative (2511 s.), anche se non esercitano un'attività commerciale.

L'iscrizione delle società nel registro delle imprese (ora ancora Cancelleria commerciale del Tribunale) è regolata dalle disposizioni dei titoli V e VI».

ferenti all'impresa; infine, non erano prese in considerazione le plusvalenze realizzate da privati (2) non imprenditori o piccoli imprenditori o da imprenditori per realizzi di attività non afferenti all'esercizio dell'impresa.

Al contrario col nuovo testo unico il legislatore ha tenuto distinti i vari casi che possono verificarsi sia in relazione alle circostanze che individuano il sorgere del presupposto dell'imposta, sia per quanto riguarda la sua regolamentazione.

Una caratteristica che esisteva, e sussiste col nuovo testo unico 645/1958, è il momento della tassazione nei confronti delle società, che può verificarsi o all'atto del realizzo delle plusvalenze o all'atto della distribuzione o all'atto dell'iscrizione in bilancio.

Considerato che l'art. 81 nel definire il presupposto dell'imposta di R.M., dove tratta delle plusvalenze, fra l'altro, dice: «Le plusvalenze da chiunque realizzate», sembra opportuno addivenire alla interpretazione del termine generico «chiunque» per esclusione.

Nello stesso II comma dell'art. 81, il legislatore ha trattato delle plusvalenze e sopravvenienze dei vari tipi di società facendo rinvio ad articoli che ne parlano esplicitamente: art. 100, per le imprese costituite sotto forma individuali o di società di persone; e art. 106 per le società di capitali nonché per le imprese assimilabili, quanto a procedura di accertamento, alle società di capitali, ai sensi dell'art. 104 T.U.

Per esclusione quindi bisogna interpretare che il «chiunque» si riferisca ad ogni altra persona fisica o giuridica che realizzi una plusvalenza attraverso atti speculativi.

In altri termini, con questa dizione il legislatore ha esteso e completato il campo d'azione dell'imposta di R.M. in tema di plusvalenze avendo disposto la tassazione sia nei confronti delle società di persone con qualsiasi sistema accertato, sia nei confronti delle società di capitali, sia nei confronti delle imprese e degli organizzati operatori economici in generale.

Considerato il carattere interpretativo (3) della norma in esame ed

(2) Cfr. Pag. 17

(3) Il carattere interpretativo della norma «de qua» si rileva oltre tutto dalla stessa legge delega in forza della quale fu emanato il T. U.

L'art. 63, infatti, della legge 5-1-1956, n. 1 dispone così testualmente: «Il Governo della Repubblica, sentita una Commissione parlamentare composta di cinque senatori e di cinque deputati, è autorizzata ad emanare, entro diciotto mesi dall'entrata in vigore della presente legge, testi unici concernenti le diverse imposte dirette, le disposizioni generali, nonché le norme sulla riscossione eliminando le disposizioni in contrasto con i princip contenuti nella legge 11-1-1951, n. 25, e nella presente legge ed apportando oltre alle modifiche utili per un migliore coordinamento, quelle necessarie per l'attuazione dei seguenti criteri:

a) adattamento delle disposizioni alle esigenze di semplificazione dei tributi ed a quella di una razionale organizzazione dei servizi;

b) perfezionamento delle norme concernenti l'attività dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento dei redditi.

E' evidente, quindi, stando a ciò, che nulla poteva modificare il Testo Unico in esame per cui è da ritenersi che l'art. 81 è senz'altro interpretativo e non innovatore.

in forza del fatto che l'intento speculativo si realizza soltanto nella gestione delle imprese, come dimostrato nel secondo requisito essenziale di quel concetto, pare si debba sen'altro escludere che la tassazione possa avvenire nei confronti dei «privati» già individuati nella riportata circolare 6200/1937.

Ergo il termine «chiunque» individua i piccoli imprenditori, che operano pur sempre con intenti speculativi, i così detti imprenditori occasionali, e tutti gli altri operatori economici che si *organizzano* con intenti speculativi.

Esaminati i soggetti vediamo ora:

A) quali sono le condizioni perchè le plusvalenze costituiscano presupposto d'imposta come oggetto di tassazione di R.M. e qual'è il momento in cui sorge l'obbligazione tributaria;

B) quali facoltà di indagini ha l'ufficio.

Sul punto A: L'intento speculativo, nella nostra concezione, come dicevamo, deve sempre ricorrere nella determinazione della materia imponibile, in quanto esso è principio giuridico per la determinazione del reddito fiscale.

Giustificiamo la omessa richiesta di tale requisito da parte del legislatore per le imprese, sotto qualsiasi forma costituita, in quanto è noto come oggetto di tutte le imprese sia il procacciamento del lucro: oggetto che si raggiunge attraverso le azioni o funzioni amministrative a carattere speculativo poste in essere dai vari organi dell'impresa.

E' giusto quindi che l'intento speculativo sia esplicitamente richiesto per i «chiunque» e non anche per le imprese. Ed è anche perfettamente comprensibile, ed anzi conferma la nostra tesi, il fatto che l'art. 100, proprio a proposito delle imprese, precisa che per esse la tassazione delle plusvalenze avviene senza dimostrazione di intento speculativo solo quando queste derivino da attività afferenti all'esercizio delle imprese, mentre negli altri casi deve essere dimostrato l'intento speculativo.

Tutto ciò serve a convalidare la tesi che l'intento speculativo deve sempre ricorrere, solo che il legislatore ha ritenuto doverlo richiamare esplicitamente soltanto per i «chiunque» essendo insito per gli altri operatori economici nelle loro finalità imprenditoriali. E' ovvio, che stando a ciò, per questi altri operatori, è ammessa la prova contraria, ove vogliano sostenere la non tassabilità delle plusvalenze in quanto non costituiscono reddito, per la mancanza di intento speculativo: in altri termini considerata la «ratio legis» che ha portato il legislatore a disporre per la tassazione delle plusvalenze (modo di manifestarsi del reddito) bisogna intendere la presunzione «jure tantum» (4).

Inoltre, circa il momento in cui si debba ritenere che sorga l'obbligazione tributaria si fa osservare che, mentre nel primo comma dell'art. 81 il legislatore, dovendo definire il presupposto di imposta,

(4) La presunzione «juris et de jure», come sostiene anche il Liccardi esiste per i redditi di capitale puro, e per i redditi di puro lavoro subordinato (Cat. C/2) cfr. commento a decisione citata.

si riferisce alla « produzione » del reddito; ove, poi, è venuto a dichiarare tassabili le plusvalenze, nel secondo comma dello stesso articolo, ha ristretto il campo di tassazione delle plusvalenze in quanto, alla loro produzione, è stato posto un ulteriore limite e cioè la realizzazione.

Il Galli (5) così si esprime sulla « produzione »: « Uno dei concetti più accettati negli *studi economici* a proposito della produzione del reddito, è quello che fa coincidere il compimento della produzione, col ritorno, in veste monetaria, di ciò che ha lasciato tale veste quando è stato immesso nel ciclo produttivo. Il più ed il meno che ritorna rispetto all'immissione, è utile o perdita ».

In campo fiscale la situazione è alquanto diversa poichè quivi si intende per « produzione » la creazione dei presupposti per la realizzazione del reddito. Dimostra ciò il fatto che, ad esempio, nelle dichiarazioni annuali dei redditi fra i *ricavi* bisogna segnare i crediti per fatture emesse, anche se non ancora riscosse, salvo ed eventualmente defalcarli nell'esercizio in cui si dovesse verificare la perdita del credito stesso: analogamente è per i costi.

In altri termini quando si opera la normale tassazione di R.M. si ha riguardo alla produzione del reddito che è la risultante della somma algebrica tra valori numerari certi, assimilati e presunti; contrariamente, nel sistema di tassazione delle plusvalenze, ove si parla di realizzazione, si ha riguardo soltanto ai valori numerari certi, vale a dire si tien conto dell'aspetto finanziario del fenomeno di gestione e non dell'aspetto economico dello stesso.

Quindi in campo fiscale va tenuto distinto il concetto della « produzione » da quello della « realizzazione ».

Quest'ultima, poi, andrebbe a coincidere con la materiale riduzione monetaria del reddito e corrisponderebbe: per le società tassabili in base a bilancio, al reddito distribuito; per le imprese individuali, al reddito di cui *effettivamente* beneficia il titolare sia che lo stacchi dal capitale per goderlo sia che lo reinvesta nella stessa azienda per l'incremento della sua dotazione.

Il legislatore allorchè ha inteso tassare le plusvalenze si è riferito al « realizzo » e solo per le società tassabili in base a bilancio, per espressa disposizione di legge (società di capitale e società cooperativa) o per esplicita richiesta del contribuente ai sensi dell'art. 104 T. U., ha previsto la tassazione del reddito anche se si verifichi la distribuzione e la sola iscrizione in bilancio.

Infatti l'art. 81 più volte richiamato dispone, nel secondo comma, a proposito della tassazione delle plusvalenze per i « chiunque », così testualmente:

(5) RENATO GALLI, « La realizzazione come requisito della produzione del reddito » in « Giurisprudenza della imposte » 1957 fasc. I pag. 138 e ss. Editrice Giuffrè.

«Le plusvalenze da chiunque realizzate...»

L'art. 100 anche parla di *realizzazione* delle plusvalenze in questi precisi termini. «Concorrono a formare il reddito imponibile le plusvalenze, compreso l'avviamento, derivanti dal *realizzo*...».

L'art. 106, invece, come detto, parla non solamente di *realizzazione* ma anche di *distribuzione e iscrizione in bilancio*. Detto articolo così suona: «Le plusvalenze di tutti i beni appartenenti ai soggetti tassabili in base a bilancio concorrono a formare il reddito imponibile dell'esercizio nel quale sono *realizzate, distribuite o iscritte in bilancio*... omissis...».

«Per i soggetti indicati all'art. 104 la disposizione del primo comma si applica soltanto alle plusvalenze dei beni relativi all'impresa ed alle sopravvenienze conseguite nell'esercizio di essa».

In modo sintetico quindi il momento della tassazione delle plusvalenze coincide, per le imprese individuali e per le società di persone, col momento della realizzazione (6), mentre per le società tassabili in base a bilancio il momento coincide o con la realizzazione o con la distribuzione o con la iscrizione in bilancio.

Facciamo ora il caso che la plusvalenza si verifichi a favore di un privato: Le plusvalenze eventualmente realizzate, non essendo inerenti ad un'attività commerciale, non sono tassabili.

In caso che un risparmiatore per ragioni di investimento economico di parte (o dell'intero) del suo patrimonio, acquisti o si costruisca un cespite (acquisti azioni, o si costruisca un immobile); senza intenzione di dar luogo ad una serie di scambi specificamente preordinati col fine di lucrare; in caso di rivendita, o per realizzo di liquido, o perchè convinto che l'investimento non è redditivo, o che lo ritenga comunque mal fatto, egli, anche quando ne ritragga un maggiore prezzo realizzando un plusvalore, non è assoggettabile ad imposta di R.M. Cat. B.

La Commissione Centrale con decisione a SS. UU. del 2-5-1956, n. 82032 ebbe così a pronunciarsi: «Non costituiscono reddito imponibile la differenza tra il prezzo di acquisto e quello di rivendita di un

(6) Sul concetto unitario e complessivo della realizzazione di un cespite soggetto di speculazione e realizzante l'intento lucrativo preordinato così ebbe a pronunciarsi la Sez. II^a della Commissione Centrale nella decisione 45552 (in Giur. Imp. Dir. 1942, n. 57) del 9-10-1941: «Il risultato della speculazione, consistente nella costruzione e vendita di un immobile, deve essere fiscalmente accertato, in via normale, al momento della conclusione della operazione, quando cioè sono venduti tutti gli appartamenti di cui si compone lo immobile costruito, non potendo le perdite di talune vendite, compensarsi con gli utili delle altre.

Conseguentemente, la prescrizione dell'azione della Finanza non decorre che dal momento della vendita dell'ultimo appartamento, a nulla rilevando che tale vendita sia stata procrastinata (nella specie quattro anni) per avere il costruttore tempestivamente adottato come propria abitazione l'ultimo appartamento rimasto invenduto».

pacchetto azionario, se non sia dimostrato in concreto l'esistenza, *all'atto dell'acquisto*, dell'intento speculativo di rivendere con guadagno» (7).

Onde nel caso da noi ipotizzato del privato risparmiatore che prima acquista o costruisce soltanto al fine di possedere un cespite immobiliare e poi lo rivenda, per altre ragioni e fortunatamente a maggior prezzo, questa plusvalenza non è tassabile.

Il maggior valore non è tassabile di R. M. neanche nel caso in cui la vendita realizzi un intento speculativo acquisito all'operato economico in un momento successivo a quello di acquisto, essendo evidente che, nel caso il cespite acquistato, per cause accidentali assuma un maggior valore, il nostro risparmiatore venda per realizzare il maggior prezzo: non avendo egli predisposto fin dall'acquisto l'operazione per questa realizzazione non può essere tassato di R.M.

Infatti la Commissione Centrale sez. I^a (7-12-1954 n. 66935) dispone testualmente: «L'utile realizzato da una vendita di immobili costituisce reddito tassabile se ed in quanto risulti accertato la sussistenza *dell'intento speculativo* che si concreta nell'acquisto con proposito di successiva rivendita a fine di lucro».

Mancando questo requisito non può parlarsi di reddito, sia pure visto sotto forma di plusvalenza in quanto manca uno dei requisiti fondamentali per la definizione del reddito fiscale.

Lo stesso indirizzo aveva già dato fin dal 1913 la Commissione Centrale con la decisione 13-7-1908, n. 22877 affermando che non costituisce reddito tassabile il maggior prezzo che il proprietario riceve dalla vendita di un suo immobile, eccettuato il caso di vendita dell'immobile da chi professionalmente svolge tale attività.

In merito al punto B: Circa la facoltà di indagine che ha l'ufficio occorre rifarsi ai concetti dell'accertamento tributario di R.M. E' evidente, infatti, che il legislatore, inquadrando le plusvalenze fra gli elementi che «concorrono» alla formazione del reddito imponibile e che «costituiscono» di per se stessi «presupposto dell'imposta» ha tenuto questo sottoposto ai sistemi di accertamento relativi alle singole rispettive imposte.

Pertanto, sia che esse rientrino nella normale gestione aziendale sia che costituiscano isolate operazioni speculative devono pur sempre essere denunciate dal contribuente secondo le leggi di competenza e cioè ai sensi dell'art. 21 e seguenti T. U. 29-1-1958, n. 645 (8).

(7) Intento speculativo che, è ovvio, non può sussistere se manca un'impresa commerciale che abbia realizzata la plusvalenza.

(8) L'art. 21 T.U. detta: (Termini per la presentazione della dichiarazione). La dichiarazione deve essere presentata entro il 31 marzo di ciascun anno. I soggetti tassabili in base a bilancio devono presentare la dichiarazione entro un mese dalla approvazione del bilancio o del rendiconto. Se il bilancio o rendiconto non è stato approvato nel termine stabilito dalla legge o dallo statuto la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso.

I soggetti indicati nel comma precedente devono tuttavia dichiarare entro il 31 marzo di ciascun anno i redditi di lavoro subordinato da essi corrisposti nell'anno precedente».

Gli atti isolati di speculazione, secondo le disposizioni precedenti all'attuale T.U., sarebbero rientrati nel sistema di tassazione «una tantum» col relativo metodo particolare di accertamento. E' noto, invece, come col nuovo testo unico sia stato eliminato quel sistema di tassazione, essendo stati riportati i risultati di gestione al frazionamento annuale.

Secondo questo principio, dovendo subire cioè il reddito per plusvalenze lo stesso trattamento del reddito continuativo, in quanto è parimenti reddito, nei limiti di quanto esposto, è ovvio che venga sottoposto ad accertamento di ufficio quando sia omesso dal contribuente, o, quando l'ufficio abbia scienza della infedeltà della dichiarazione, ai sensi del titolo I - capo IV T.U. 645;

Viene di conseguenza che l'ufficio ha l'obbligo, in caso di accertamento o rettifica, di rispettare i termini di notificazione e di iscrizione a ruolo disposti dalle vigenti disposizioni di legge così come ha l'obbligo di rispettarne le modalità sostanziali e formali dell'accertamento (8).

Ne scaturisce che, ove l'ufficio abbia provveduto alla definizione del reddito di cat. B di un contribuente non possa poi con procedura autonoma accertare le plusvalenze, con atto separato, se non nei limiti dell'art. 35 T.U. (9) e comunque, dovendo questo concorrere alla formazione dell'unico reddito del soggetto passivo, occorre operare il cumulo nel senso che, in caso di accertate perdite nell'attività normale dell'impresa, le plusvalenze, per la quota parte che coprono le perdite, devono essere dichiarate intassabili.

Così in caso di famiglie numerose le plusvalenze devono concorrere, con l'altro reddito mobiliare, alla copertura del reddito previsto in esenzione. Scaturisce, inoltre, in applicazione del II comma dell'art. 35, che «il contribuente che non abbia già ricorso è rimesso in termini per ricorrere anche contro i precedenti accertamenti».

Anche per le società tassabili in base a bilancio, e per quei contribuenti che chiedono la tassazione in base a bilancio i sistemi di accertamento sono gli stessi previsti specificamente per esse.

(9) Gli accertamenti vanno effettuati in uno al reddito continuativo ai sensi dell'art. 95 T.U. il quale dispone testualmente: «(Commisurazione dell'imposta) — Nei confronti di ciascun soggetto l'imposta è commisurata in base al risultato complessivo netto di tutte le attività ed operazioni produttive di redditi classificabili nella stessa categoria».

(10) L'art. 35 T.U. n. 645 detta: «(Integrazione e modificazione dell'accertamento).

L'accertamento, ancorchè sia intervenuta l'adesione del contribuente, può essere integrato o modificato in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi mediante notificazione di apposito avviso.

Il contribuente che non abbia già ricorso è in tal caso rimesso in termine per ricorrere anche contro i precedenti accertamenti.

La facoltà di notificare nuovi accertamenti non può esercitarsi, ancorchè sia pendente giudizio, oltre il termine indicato dall'art. 32, salvo quanto previsto dagli articoli, 34, II comma, 36 e 122 del precedente testo unico nonché dall'art. 6, X comma, della legge 5 gennaio 1956, n. 1».

E' noto come i bilanci delle società siano assistiti presso gli uffici finanziari da presunzione di veridicità, per cui, in forza dell'art. 119 T.U., le eventuali rettifiche che intendessero apportare gli uffici alle analitiche, e formalmente perfette, dichiarazioni dei soggetti in oggetto, devono essere analiticamente motivate.

A questo proposito il Ministero, con circolare n. 90 del 29-10-1956, nell'istruire sulla portata dell'art. 9 comma III e IV della legge 5-1-1956, n. 1 precisò: «Nel caso in cui le irregolarità in parola vengono accertate in rapporto ad elementi o dati concreti, raccolti anche al di fuori del bilancio o delle scritture contabili, è necessario che gli elementi ed i dati in possesso degli Uffici siano tali da far fondatamente presumere che una o più impostazione di bilancio non siano conformi alla realtà, dovendosi escludere il semplice, generico riferimento al giro d'affari alla situazione economica dell'impresa e, infine al mero convincimento trattone dall'ufficio. In altri termini nella presente ipotesi l'azione di rettifica dell'ufficio è subordinata al possesso di elementi e dati «concreti» — a differenze di quanto è prescritto per le ipotesi del primo comma in cui il reddito imponibile è determinato, come si è detto avanti, in base ad elementi, dati ed indizi ricavabili anche in via presuntiva — donde gli Uffici devono porre particolare cura nella raccolta e nella valutazione di detti elementi e dati, per pervenire alla rettifica delle impostazioni ritenute irregolari sulla scorta di fatti specifici riferibili all'impresa in tassazione». Pertanto anche per l'accertamento delle plusvalenze occorrono dati e prove concreti.

Il Ministero stesso ammette, comunque, che la presunzione dell'ufficio sono «*juris tantum*» in quanto fra l'altro dice: «In caso di contestazione l'onere della prova contraria alle correzioni e integrazioni apportate dall'ufficio a singole importazioni spetta al contribuente».

Da notare che, per la rigosità degli accertamenti prevista dalla legge e ribadita dal Ministero delle Finanze, non può ritenersi fondato nè sufficiente, ad esempio, in caso di trasferimento di un immobile, che secondo l'ufficio ha maggior valore di quanto segnato nelle scritture contabili, il fatto che, eventualmente, ai fini della imposta di Registro, sia stata definita una cifra diversa.

Ciò per i diversi sistemi di accertamenti attuati dalle due imposte le quali ispirano, per la tassazione e valutazione dei cespiti, a criteri del tutto dissimili.

Infatti, la tassazione in materia di registro è esplicitamente riferita al «valore venale in comune commercio» dei cespiti alienati, onde, anche *in caso di comprovato e riconosciuto* minor prezzo pagato rispetto a quello normale e commerciale del cespite, l'ufficio può pretendere la tassazione sul valore venale.

Al riguardo si riporta l'art. 33 della legge del registro 3269: «*Nei trasferimenti dei beni... l'ufficio del Registro notifica al contribuente, a mezzo di ufficiale giudiziario o di usciere, il valore venale che l'amministrazione reputa abbiano i beni in comune commercio al giorno del trasferimento*».

Con questa disposizione l'ufficio del registro è autorizzato ad accertare maggiori valori dei cespiti in registrazione.

Non similmente avviene ai fini dell'imposta di R.M.

L'accertamento è previsto e regolato nelle linee generali ed a questo solo può rifarsi l'ufficio per accertare maggiori ricavi o minori costi dai quali scaturisce il maggior reddito: non può prescindere però dalle stesse disposizioni generali che fissano delle precise formalità ai fini di tali rilevamenti. La prova del maggior valore dunque deve essere certa e concreta e deve inoltre essere fornita dall'ufficio secondo le norme degli accertamenti e delle rettifiche e salvo i casi ipotizzati dal ministero nella sua circolare testè riportata innanzi.

Infine si fa notare, per le società, che lo stesso Ministero con circolare ministeriale 15-4-1957, n. 350860 categoricamente sancisce: « *Giova però chiarire — a parte i casi di realizzo e di distribuzione — è esclusa ogni iniziativa degli uffici rivolta al reperimento di plusvalenze non iscritte in bilancio...* », e ciò per il menzionato principio di veridicità che assiste il bilancio.

GIOVANNI SBRESCIA