

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il costo fiscale dei beni conferiti dall'imprenditore individuale: aspetti critici

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

TEMI EMERGENTI DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE A INIZIO 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La persona fisica che esercita l'attività d'impresa in forma individuale (il c.d. "imprenditore individuale") riveste due ruoli contemporaneamente a cui attengono **due sfere** (l'una "privata e l'altra "d'impresa") che, dal punto di vista tributario, soggiacciono a regole diverse.

In questo contesto non di rado accade che **vengano attribuiti dei beni riconducibili alla sfera personale alla sfera imprenditoriale**: da qui nasce l'esigenza di **valorizzare tali beni ai fini dell'applicazione delle norme relative al reddito d'impresa** in assenza di uno specifico negozio giuridico a cui collegare un costo.

In tali ipotesi occorre applicare **l'articolo 65, comma 3-bis, Tuir**, secondo cui "per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore è riconosciuto, ai fini fiscali, il **costo determinato in base alle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689**, da iscrivere tra le **attività relative all'impresa nell'inventario** di cui all'articolo 2217 del codice civile ovvero, per le imprese di cui all'articolo 79, nel **registro dei cespiti ammortizzabili**. Le relative quote di ammortamento sono calcolate a decorrere dall'esercizio in corso alla data dell'iscrizione".

Analizzando la norma si evince che:

- dal punto di vista oggettivo la norma fa riferimento solo ai beni strumentali, **con esclusione dei beni merce, patrimonio e dei titoli**;
- la **valorizzazione dei beni strumentali deve avvenire in base ai criteri dettati dal D.P.R. 689/1974**. Tale decreto era stato emanato al fine di determinare, nell'ambito del reddito d'impresa, i costi dei beni acquistati antecedentemente alla riforma fiscale del 1973 dai soggetti che non erano obbligati alla tenuta della contabilità ai fini fiscali. In particolare:

- “i beni immobili e i beni iscritti in pubblici registri sono **valutati singolarmente in base al costo**, assumendo come tale il valore definitivamente accertato ai fini delle imposte di registro o di successione o, in mancanza, il prezzo indicato nell'atto di acquisto, **maggiorati degli oneri accessori di diretta imputazione**” ([articolo 4 D.P.R. 689/1974](#));
- “i beni mobili strumentali non iscritti in pubblici registri, raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e secondo i coefficienti di ammortamento [...], sono valutati in base al **costo di acquisizione, maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione**” ([articolo 5 D.P.R. 689/1974](#)).
- il costo storico o di produzione deve essere annotato nel libro inventari [ex articolo 2217 cod. civ.](#) ovvero nel libro dei cespiti ammortizzabili;
- le quote di ammortamento sui cespiti oggetti di “conferimento” possono essere dedotte dal periodo d’imposta nel quale avviene l’iscrizione.

Le criticità legate applicazione dell'[articolo 65, comma 3-bis, Tuir](#), Tuir derivano dal fatto che, sotto il profilo oggettivo, **la norma disciplina solo la valorizzazione dei beni strumentali suscettibili d’ammortamento**, come espressamente indicato dalla norma e come confermato dal riferimento al registro dei cespiti ammortizzabili e al calcolo delle quote d’ammortamento.

La determinazione del valore dei beni strumentali deve essere effettuata secondo i criteri contenuti nel **D.P.R. 689/1974**, nel caso di specie quelli di cui all’articolo 4 e 5, che **disciplinano la valutazione dei beni mobili ed immobili facendo riferimento al costo d’acquisto ed in via residuale, per i beni mobili non registrati, al valore normale solo nel caso in cui il costo d’acquisto non sia documentato**.

La lacuna legislativa relativa all’assenza di regole per la **valorizzazione dei beni merce, patrimonio e dei titoli** potrebbe essere superata applicando:

- **il valore normale ex articolo 9, comma 2 del Tuir.** Tale soluzione, tuttavia, ha il difetto di palesare dei salti d’imposta: infatti ciò avverrebbe ognqualvolta il valore normale fosse superiore al costo di acquisto. In tal caso i beni entrerebbero in regime d’impresa ad un valore fiscalmente riconosciuto che non trova riscontro nel costo di acquisto o di produzione;
- **il costo storico secondo una lettura estensiva dell’articolo 65, comma 3-bis, Tuir.** Tale soluzione, maggiormente cautelativa rispetto alla precedente, sembrerebbe quella caldeggiata dalla **dottrina maggioritaria** anche se ha il difetto di **non trovare espresso riscontro dal punto di vista normativo**.