

*Dott. Luciano Sorgato
Commercialista
Via Gasparini 45
35020 Ponte S. Nicolò (Padova)
tel/fax 049-8967027
e-mail: l.sorgato@tin.it*

Il regime fiscale dell'azienda caduta in successione
Di Luciano Sorgato
Dottore commercialista in Padova

Il passaggio generazionale dell'azienda coinvolge tematiche fiscali condizionate dalle scelte degli eredi di disinvestire l'azienda ereditata o proseguire senza soluzione di continuità l'impresa già esercitata dal de cuius. In tal caso si tratta di accertare il momento in cui la comunione ereditaria può ritenersi evoluta in rapporto di società.

Per giurisprudenza consolidata un'azienda facente parte di un patrimonio ereditario forma oggetto di una comunione incidentale tra gli eredi e la sua gestione è soggetta alle regole della comunione se e fino a quando costoro non manifestino, in modo espresso o tacito, la loro volontà di proseguirla in rapporto di società, sostituendo allo scopo del godimento della cosa comune, che costituisce l'elemento caratteristico della comunione, lo svolgimento in comune di un'attività speculativa al fine di dividerne gli utili, che costituisce l'elemento dinamico del rapporto di società (1). In altri termini una comunione ereditaria incidentale non si converte automaticamente in un rapporto societario tra gli eredi, costituendo condizione indefettibile il consenso, esplicito o implicito degli eredi a continuare, in nome e per conto comune, l'esercizio dell'impresa e l'evoluzione di tale condizione giuridica venga ad esteriorizzarsi in modo da ingenerare nei terzi ragionevole affidamento, per la piena esigibilità delle obbligazioni, su un patrimonio sociale (2). Solo quindi, se la gestione dell'azienda, in occasione del passaggio generazionale, viene dinamicizzata con un ulteriore impulso delle relazioni commerciali, potrà aversi la commutazione qualitativa del godimento statico del bene comune con il rapporto di società. Gli atti di conservazione e liquidazione della struttura produttiva, non apparendo funzionali al potenziamento della vitalità dell'impresa non sono apprezzabili come idonei a materializzare l'evoluzione della condizione giuridica di mero godimento dell'azienda e conferire autonoma soggettività di diritto alla comunione ereditaria. Nel caso ad esempio di un'azienda commerciale di prodotti ortofrutticoli, la vendita delle scorte residue al momento del decesso del dante causa, senza reiterare l'approvvigionamento delle medesime e il consolidamento delle relazioni commerciali già intraprese dal de cuius, appartiene alla sfera degli atti liquidatori e non consente di conferire alla comunione ereditaria la veste tecnica di società di fatto.

Conseguenze fiscali di tali conclusioni

Nell'ipotesi di mancata conversione della comunione in rapporto di società con disinvestimento dell'azienda da parte degli eredi, l'art.35 bis, dpr 633/72, dispone che "resta ferma la disciplina stabilita dal presente decreto per le operazioni effettuate, anche ai fini della liquidazione dell'azienda, dagli eredi dell'imprenditore". La comunione

ereditaria in tal caso non personalizza alcuna autonoma soggettività tributaria e gli adempimenti iva relativi alla liquidazione del patrimonio aziendale verranno assolti impegnando lo status fiscale dell'imprenditore deceduto. La permanenza di tale condizione tributaria traslata agli eredi per finzione legale, consente di evitare il salto d'imposta in ordine alle operazioni di liquidazione, dal momento che la mancanza di autonoma soggettivizzazione fiscale della comunione ereditaria non progredita in società di fatto, avrebbe impedito il perfezionamento del triplice presupposto indefettibile per l'assoggettamento ad iva delle operazioni di liquidazione dell'azienda (soggettivo, oggettivo e territoriale). Gli eredi sfrutteranno quindi la soggettività d'impresa del de cuius, renderanno le fatture inerenti la liquidazione nelle scritture contabili dell'imprenditore deceduto e presenteranno le dichiarazioni iva intestandole come contribuente al de cuius. Ai fini delle imposte sui redditi l'art. 81, 1° comma lett. h bis tuir, dispone che le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 54, 5° comma vanno catalogate come redditi diversi e l'art. 85, comma 2° dispone la loro determinazione ai sensi dell'art. 54, tuir. Ai fini delle imposte sui redditi quindi, limitando in questo intervento l'indagine alla cessione dell'azienda acquisita dal de cuius e rinviando ad un successivo intervento la pianificazione fiscale della prosecuzione dell'impresa, gli eredi accentrano come redditi propri le plusvalenze derivanti dal disinvestimento patrimoniale dell'azienda del de cuius e le rendicontano in personali quadri dichiarativi (740 L) frazionandole in relazione ai diritti ereditari di ognuno di essi. In altri termini, mentre ai fini iva viene approntata una tecnica impositiva che sfrutta per finzione legale una sorta di permanenza temporanea della soggettività tributaria del de cuius, ai fini delle imposte sui redditi le plusvalenze realizzate vanno soggettivamente imputate secondo gli ordinari schemi impositivi agli eredi. Il ripristino nelle imposte sui redditi dell'ordinario postulato tributario che abbina il presupposto d'imposta al soggetto che l'ha realizzato è conseguenza della plurima classificazione dei redditi nel tuir, che consente di catalogare come reddito diverso la plusvalenza da disinvestimento di un patrimonio aziendale in assenza di riscontro nei confronti del cedente dello status fiscalmente qualificato di imprenditore, requisito invece indefettibile nel parallelo comparto iva. Nell'elaborato normativo (art. 81, 1° comma lett. h bis) viene impegnata la frase "...in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende ...", che è idonea a ricondurre a rilevanza impositiva anche la cessione di singoli addendi dell'azienda. La cessione parziale non corrisponde qualitativamente alla cessione di un ramo di azienda, da intendersi come un aggregato di beni finalisticamente omogeneo a consentire comunque un processo d'impresa, ma è concettualmente abbinabile a qualunque componente costitutivo dell'azienda, per cui la vendita anche atomizzata del patrimonio aziendale è sempre nella condizione di generare plusvalenze impositivamente rilevanti. La norma contempla però come presupposto oggettivo rilevante solo la cessione e non l'utilizzo personale dei beni dell'azienda da parte degli eredi. In tal caso l'assenza dell'atto di disinvestimento rende quiescente la fattispecie impositiva, differendola sino all'atto di scambio, in quanto a differenza del parallelo comparto iva, non è possibile accreditare rilevanza nell'ambito della categoria dei redditi diversi al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a destinazione del bene estranea all'esercizio dell'impresa, per mancanza nei confronti degli eredi della doppia soggettività tributaria, quella qualificata di imprenditore e quella di contribuente comune, indispensabile invece per la materializzazione di questa particolare fattispecie di presupposto d'imposta. In altri termini mentre la finzione pianificata nell'iva di momentanea perpetuazione della soggettività fiscale del de cuius consente di riportare a rilevanza impositiva anche l'utilizzo personale da parte dell'erede del bene dell'azienda ereditata ai sensi dell'art. 2, comma 2°, punto 5, dpr 633/72, nel comparto delle imposte dirette, disattivata la fiscalità d'impresa nei confronti degli eredi per mancanza del requisito soggettivo e catalogata la fattispecie come

reddito diverso, non appare possibile, in assenza di un'eplicita previsione impositiva nell'art.81,1° comma, lett.h bis, accreditare immediata rilevanza fiscale all'utilizzo personale da parte degli eredi di alcuni beni dell'azienda appartenuta all'imprenditore deceduto. Si può ad esempio ipotizzare l'impiego personale o in locazione di un immobile dell'azienda ereditata. In tal caso l'assenza di un atto di cessione non genera alcun fenomeno impositivo rilevante, ma tale immobile impiegato in usi personali o locativi non compromette la sua storica appartenenza all'azienda del de cuius e quando verrà disinvestito genererà, in quanto addendo del patrimonio aziendale ereditato, il descritto reddito diverso. Solo nell'ipotesi di futura assenza di disinvestimento verrebbe definitivamente a consolidarsi il salto d'imposta, mentre nel caso di successiva cessione si pone il problema di come determinare la plusvalenza. L'art. 85, comma 2° tuir, rinvia per la determinazione delle plusvalenze all'art. 54, che parametrizza la plusvalenza al saldo algebrico tra prezzo di cessione e costo non ammortizzato del bene ceduto. Se si ipotizza la vendita dell'immobile dopo molti anni dalla morte dell'imprenditore, il prezzo di cessione incorporerà anche la plusvalenza accumulata dal cespite dopo la sua dismissione dal regime d'impresa e la tassazione di tale plusvalenza che aggrega non solo l'addendo imputabile all'appartenenza dell'immobile al patrimonio dell'azienda, ma anche l'addendo maturato nel periodo successivo al decesso dell'imprenditore sopravanza lo scopo della norma, finalizzata invece ad evitare, in coerenza con i canoni che regolamentano la fiscalità d'impresa, la detassazione del plusvalore maturato durante la permanenza del bene in tale regime fiscale. In altri termini se l'immobile venisse disinvestito dopo 30 anni, il plusvalore consolidato nel cespite dopo la morte del dante causa in forza sia di fenomeni inflazionistici, sia di migliorie incrementative decise dagli eredi, verrebbe a rappresentare l'addendo principale nella negoziazione del prezzo di cessione e originerebbe materia imponibile fiscalmente iniqua, soprattutto se si imposta il confronto con l'art.81, primo comma lett.b, tuir, che considera rilevante come reddito diverso solo la cessione di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni. In tal caso va tenuto presente che l'immobile ipotizzato non potrebbe godere della franchigia impositiva disposta dalla riferita lettera b (3), in quanto la condizione fiscale immanente all'immobile non è quella di immobile acquisito per successione o donazione, ma di elemento costitutivo dell'azienda caduta in successione con corrispondente onnicomprensiva rilevanza impositiva ai sensi dell'art.81, 1° comma, lett. h bis, tuir. Se da una parte però l'immobile trattiene normativamente senza limiti temporali tale regime di fiscalità quiescente, dall'altra non può essere trascurato il progressivo indebolimento dell'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria, che non appare nella condizione di mantenere memoria storica di tale regime fiscale sospeso. L'Organo finanziario non può infatti contare su obblighi documentali e dichiarativi a carico degli eredi che gli consentano di monitorare senza soluzione di continuità nel tempo la condizione fiscale dell'immobile. In altri termini la mancanza di supporti contabili compromette nel tempo ogni traccia storica della provenienza dell'immobile quale addendo dell'azienda ereditata e agevola, sottraendolo a rischi significativi, l'inadempimento impositivo e dichiarativo dell'erede. La norma appare conclusivamente poco ponderata, perché assume a presunzione l'immediata cessione di tutti gli elementi costitutivi dell'azienda, trascurando invece che la cessione può venire preceduta da utilizzi personali idonei a generare fenomeni impositivi rilevanti. In caso di cessione ritardata rispetto all'apertura della successione la norma inoltre appare nel contempo iniqua sul piano impositivo e poco garantista per l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria, in quanto da un lato assume a tassazione addendi di plusvalore che non prospettano alcuna giustificazione impositiva sia in ordine ai postulati che governano la fiscalità d'impresa, sia in ordine ai principi impositivi ai quali è rapportata la cessione imponibile degli immobili nella categoria dei redditi diversi e dall'altro non prevedendo a carico degli eredi obblighi di monitoraggio di tale fiscalità

sospesa a beneficio dell'Amministrazione finanziaria, agevola l'inadempimento dei successivi obblighi liquidatori e dichiarativi.

La cessione fiscalmente rilevante

Altra questione che merita di essere indagata è se solo l'atto di scambio oneroso assume propositività impositiva per l'erede o anche la cessione gratuita è nella condizione di generare plusvalenza imponibile. La frase normativa, sopra esplicitata, dispone che la cessione anche parziale delle aziende comporta il realizzo di corrispondenti plusvalenze. Se si circoscrive l'indagine letterale al termine cessione impiegato nella frase normativa, non può non essere rilevato che il titolo giuridico della cessione, gratuito o oneroso, non viene qualificato dal legislatore fiscale, per cui sotto tale profilo l'espansione della rilevanza fiscale della plusvalenza ad ogni avvicendamento nella titolarità giuridica dei beni costituenti l'azienda dell'imprenditore deceduto, sia esso gratuito, sia esso oneroso, si presterebbe ad essere la soluzione interpretativa più condivisibile. Tuttavia l'Amministrazione finanziaria nella circolare 320/E del 19 dicembre 1997, esplicativa delle disposizioni riformate in materia di operazioni di riorganizzazione delle attività produttive, nell'argomentare l'area di operatività dell'art.1 del dlgs 358/1997, ha concluso che le plusvalenze realizzate mediante la cessione di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni assoggettabili ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi del 19% sono solo quelle derivanti dalle cessioni onerose delle aziende, in quanto la plusvalenza realizzata è solo quella causalmente abbinata all'art.54, 1° comma, lett.a, tuir che assume a fattispecie di imponibilità solo le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso. In altri termini sebbene il riferimento neutro a cessione non circoscrive l'ambito propositivo al solo trasferimento oneroso, il rinvio alle plusvalenze realizzate obbliga a non espanderlo alle cessioni gratuite. Tale interpretazione è avallata dalle previsioni di cui all'art.2, n°4 della legge delega n°25/1971, in base al quale, per le società in nome collettivo e in accomandita semplice si tiene conto delle sopravvenienze attive e passive comunque conseguite e delle plusvalenze e minusvalenze di tutti i beni, comprese le plusvalenze prima del realizzo, nonché dalle previsioni di cui all'art.3, n°2 della medesima legge delega che comprende tra i redditi tassabili in capo alle società soggette a irpeg, anche le plusvalenze conseguite, distribuite o iscritte in bilancio. Il legislatore delegato dei dpr 597 e 598 del 1973 e poi del dpr 917 del 1986 impegnerà nel testo normativo in luogo della dizione " plusvalenze conseguite", quella di "plusvalenze realizzate" (4). In altri termini nelle intenzioni del legislatore delegante, scartata la sovrapposizione concettuale tra plusvalenze conseguite e plusvalenze distribuite, l'imponibilità delle plusvalenze distribuite appariva funzionale ad attrarre a tassazione tutti gli atti di autoconsumo, di attribuzione non monetaria a soci e terzi e in un'accezione più generale tutti gli atti di chiusura del ciclo imprenditoriale, con esclusione di quelle conseguite, derivanti cioè esclusivamente da cessioni onerose (compravendite, permuta, ecc.). Le prime (plusvalenze distribuite) sono state esplicitate dal legislatore delegato come plusvalenze derivanti dal consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art.54,1° comma, lett.d,tuir), mentre la seconda fattispecie (plusvalenze conseguite) sono state tradotte nella legislazione delegata come plusvalenze realizzate (art.54, 1° comma, lett.a e b, tuir). Conclusivamente appare corretto l'intendimento valutativo espresso dall'Organo finanziario con la circolare 320/E/97 di condizionare il campo di operatività della norma alle sole cessioni onerose delle aziende, in forza della valorizzazione interpretativa del richiamo normativo alle sole plusvalenze realizzate. Tale conclusione appare senz'altro estendibile alle plusvalenze realizzate in caso di cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art.54, comma 5 (art.81,1° comma, lett.h bis), per cui la sola ipotesi

fiscalmente rilevante annoverabile nella norma in commento, appare essere la dismissione onerosa, con inevitabili distorsioni in ordine ad una pianificazione esaustiva della fattispecie di imponibilità.

- 1) Cassazione, Sez.II, 10 giugno 1968, n°1810 in Giust.civ, 1968,I,1989.
- 2) Tribunale di Roma, 14 aprile 1987 in "Le società di persone" a cura di E. Bocchini, Cedam 2001
- 3) Art.81, 1° comma, lett,b: plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari,.."
- 4) Cfr. J.Bloch e L.Sorgato, "Proroga del termine per l'esclusione dei beni dal patrimonio d'impresa", in Corr.trib.n°33/1999, pag 2467 e ss.