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

Scioglimento e assegnazione dell'azienda al socio superstite:- Non è possibile prescindere dall'inquadramento normativo della fattispecie

di Luciano Sorgato
Dottore commercialista in Padova

L'agenzia delle entrate con la circolare 54/E del 19 giugno 2002, nel pronunciarsi in ordine al regime fiscale da abbinare allo scioglimento della società per perdita della pluralità della base associativa e assegnazione dell'azienda al socio superstite che si riorganizza in ditta individuale, ha ritenuto fiscalmente neutro l'atto dismissivo dell'azienda dalla società al socio unico, senza però posizionare normativamente la fattispecie. Appare invece imprescindibile giustificare tale neutralità fiscale con precisi dati normativi, funzionali anche a coordinare operativamente la circolazione intersoggettiva dell'azienda.

Il carattere delle personalità dell'irpef e la necessità di collocare normativamente la fattispecie

Il presupposto di un tributo consiste in fatti e situazioni previsti dalle singole leggi d'imposta, riferibili ad un soggetto e verificatesi in un certo spazio e in un determinato lasso di tempo, che fungono da fonte, immediata o mediata, dell'obbligazione (1). La sentenza della Corte Costituzionale n°179/1976 nel dichiarare l'illegittimità costituzionale del cosiddetto cumulo dei redditi tra i coniugi ebbe con incisività a sottolineare l'accreditamento costituzionale del principio di personalità della capacità contributiva. La

prestazione patrimoniale autoritativamente imposta deve non solo rendersi parametrabile ad un indicatore idoneo a esternare attitudine alla contribuzione, ma altresì deve rapportarsi al soggetto cui quella manifestazione di forza economica appartiene. Per la dottrina più autorevole (2) la capacità contributiva risolvendosi in “idoneità soggettiva “ a contribuire alle spese pubbliche, non può che legarsi con un nesso di rigorosa effettività con il soggetto. Il principio personalistico delle imposte sui redditi comporta pertanto imprescindibili criteri di correlazione tra l'elemento oggettivo del presupposto e il soggetto. La deroga di tale principio non può pertanto che provenire dal Legislatore secondo scelte non discrezionali che poggino su giustificazioni capaci comunque di razionalizzare i principi costituzionali. Non appare quindi prospettabile una frattura legislativamente non autorizzata tra la “situazione base” (A. Berliri) o “l'oggetto dell'imposta “ (Blumenstain) e il soggetto correlato al fatto generatore del tributo.

Proprio per il carattere personalistico delle imposte sui redditi e la necessità di rinvenire una norma derogatoria a tale principio, vi è l'esigenza di posizionare normativamente il trasferimento neutro dell'azienda dalla società che va estinguersi all'ex socio unico che prosegue senza soluzione di continuità l'operatività d'impresa. La frattura tra il presupposto d'imposta e il soggetto non è ricavabile dal sistema e pertanto vi è bisogno di una norma che legittimi tale disallineamento. In assenza di quest'ultima si è obbligati a selezionare la soluzione interpretativa aderente al principio sistematico e a ricomporre rigidamente la connessione fattispecie imponibile – soggetto. In altri termini l'assenza di una apposita previsione normativa obbligherebbe ad assoggettare a tassazione le plusvalenze accumulate dall'azienda nei confronti della società, perché è a quest'ultima che il fatto generatore del tributo è soggettivamente correlato.

Alcuni autori (3) giustificano il passaggio fiscalmente non oneroso dell'azienda dalla società al socio, oggettivizzando un regime d'impresa già in passato prospettato in dottrina (4), ma non avallato dalle norme poi legiferate per pianificare fiscalmente il passaggio generazionale dell'azienda, la donazione della medesima ai familiari e la controversa fattispecie di neutralità prospettata con l'art.16, comma 2, della legge 383/2001 (5).

Se fosse ricavabile dal sistema la neutralità dell'avvicendamento di titolarità dell'azienda, sino a quando questa rimane governata dallo statuto d'impresa, allora apparirebbero prive di funzioni legislative le norme che tale neutralità hanno provveduto espressamente a codificarla.

L'art. 16, comma 2, della legge 383/2001 dispone che :” in caso di trasferimento a titolo di successione per causa di morte o di donazione dell'azienda o del ramo di azienda, con prosecuzione dell'attività d'impresa, i beni e le attività ceduti sono assunti ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa”. Tale neutralità espressamente legiferata, prova pienamente che in assenza di un apposito dato normativo che autorizzi la divaricazione tra l'oggetto dell'imposta e il soggetto che ha accentrato la fattispecie imponibile, l'oggettivizzazione del regime d'impresa abbinabile all'azienda non è lecito e non giustifica il differimento d'imposizione delle plusvalenze da essa accumulate al momento dell'avvicendamento della sua titolarità.

Il posizionamento normativo della fattispecie in commento appare quello già prospettato in un precedente articolo apparso in questa rivista (6), e cioè l'art.122 tuir esplicativo del regolamento fiscale della trasformazione. La norma sterilizza (non costituisce realizzo, né distribuzione.....) in occasione della trasformazione della società le plusvalenze e le minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento. Il punto debole di tale tesi, evidenziata da più autori è l'impossibilità di conformarla al parallelo istituto civilistico della trasformazione, prospettato solo per i soggetti collettivi e non per le persone fisiche. In altri termini ritenendo che la trasformazione si esaurisca in una mera modifica statutaria funzionale solo alla sostituzione dell'originario ordinamento legale della società e non in una vicenda intersoggettiva idonea a coinvolgere anche le persone fisiche e ritenendo che tributariamente la trasformazione non possa prospettare un ambito propositivo più ampio del parallelo comparto civilistico, la perdita della pluralità della base associativa e la prosecuzione dell'operatività d'impresa da parte dell'unico socio non riesce farsi apprezzare come trasformazione e beneficiare della neutralità fiscale programmata dall'art.122, tuir. A tali obiezioni va innanzitutto opposto che il codice civile non descrive contenutisticamente l'essenza della trasformazione, ma si limita a regolamentare la trasformazione regressiva della società di persone in società di capitali in quanto particolarmente insidiosa per i diritti di credito vantati dai terzi (7). Peraltro proprio sul piano civilistico Il Tribunale di Torino con sentenza del 10 febbraio 1994 accreditò tale fattispecie come atto di trasformazione meritevole di tutela da parte dell'ordinamento giuridico. In altri termini per ritenere la fattispecie in commento senz'altro non compatibile con l'istituto civilistico della trasformazione, bisognerebbe almeno disporre da parte del diritto generale di una definizione qualificatoria dell'istituto che invece manca. Civilisticamente tuttavia lo scrivente ritiene che la perdita della pluralità dei soci protratta per sei mesi e la prosecuzione individuale dell'esercizio dell'impresa costituisca una

fattispecie di scioglimento legale della società, destinata a scomparire dal mondo giuridico e ad estinguere la sua soggettività di diritto. Ma tale conformazione civilistica della fattispecie non impedisce di apprezzarla fiscalmente come atto di trasformazione e renderla beneficiaria del corrispondente regime fiscale agevolato. Innanzitutto è nota e unanimemente accettata in dottrina la forza del diritto tributario di autonomizzarsi rispetto al diritto generale, in quanto i due ordinamenti positivi non perseguono i medesimi fini e proprio i particolari scopi abbinati al regolamento fiscale di un dato istituto possono portare a specializzarlo rispetto alla sua parallela impostazione civilistica. Il particolare scopo perseguito in tal caso dal regolamento fiscale, sarebbe proprio quello di mantenere allo stato latente le plusvalenze al fine di non indebolire con obblighi impositivi lo strumento produttivo e conservare intatta la sua efficienza nell'esercizio dell'impresa. Rimanendo l'azienda attratta alla fiscalità d'impresa, la permanenza della medesima nello corrispondente statuto non promuove alcuna insidia alle attese erariali e l'avvicendamento soggettivo del fenomeno impositivo non compatibile con il principio personalistico dell'imposizione appare giustificabile con l'esigenza di non alterare la potenzialità produttiva dell'azienda con il prelievo fiscale. Sul piano letterale va ancora evidenziato che l'ingresso normativo "la trasformazione della società" testimonia solo che il soggetto da cui deve dipartire il processo riorganizzativo deve senz'altro essere un soggetto collettivo, ma non informa sul soggetto destinatario di tale riorganizzazione. Ma lo scrivente ritiene che la ragione principale della ritenuta espansione tributaria della trasformazione sia accreditabile alla conferma legislativa del primo comma dell'art.122, tuir.

Indagine sul carattere ricognitivo o innovativo del primo comma dell'art. 122, Tuir.

L:art.122, comma 1° tuir, stabilisce che la trasformazione "non costituisce realizzo, né distribuzione delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento".

Il dibattito dottrinale sul carattere ricognitivo – esplicativo o innovativo del dato normativo in commento, propende in maniera decisamente preponderante per la soluzione interpretativa e non propositiva della norma (8). Non può però essere trascurato che il dibattito relativo alla possibilità di abbinare alla sostituzione dell'ordinamento legale della società la manifestazione d'imposta correlata alle plusvalenze latenti già consolidatesi

sino al momento della trasformazione nel patrimonio dell'impresa collettiva, appariva devitalizzato da tempo ormai remoto alla data dell'emanazione del tuir. L'iniziale tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria di accreditare l'assunzione o la dismissione della personalità giuridica come fattispecie intersoggettiva della trasformazione, al fine di giustificare il fenomeno impositivo abbinato alle plusvalenze latenti (9), era avversata da orientamenti giurisprudenziali preponderanti (10) che avevano conclusivamente sortito l'effetto di far desistere dall'instabile (sul piano dei supporti concettuali e dei nuovi canoni giuridici che andavano maturando sull'istituto della personalità giuridica) l'intendimento valutativo dello stesso ambiente ministeriale (11). In occasione del varo legislativo del tuir appariva pienamente stabilizzata la convinzione giuridica di non attribuire alla trasformazione carattere di vicenda intersoggettiva a cui correlare l'esito di provocare un avvicendamento nella titolarità dell'azienda con possibilità di giustificare la tassazione delle plusvalenze latenti. La personalità giuridica è stata nel tempo progressivamente apprezzata dalla dottrina commercialistica come un presupposto di semplificazione dell'ordinamento corporativo, idoneo a conferire maggiore dinamicità e vitalità all'operatività giuridica della società e non come presupposto strumentale alla nascita di un nuovo soggetto di diritto. Con la trasformazione la società si spoglia del vecchio abito tecnico e ne indossa un altro mediamente al quale atteggia diversamente il suo rapporto giuridico con i soci e i terzi, ma il soggetto collettivo rimane quello originariamente programmato dall'iniziale volontà negoziale dei soci, ristrutturato solo sul piano dell'ordinamento legale. La finalità correlabile al mantenimento del dato normativo che assicura la staticizzazione delle plusvalenze latenti va pertanto ricercata altrove, proprio per l'esigenza di accreditare un qualche valore propositivo al dato normativo, altrimenti pedissequamente ridondante una convinzione giuridica ormai da tempo remoto inconfutabile. Il valore ricognitivo-interpretativo di un dato normativo si rende apprezzabile sino a quando qualche disorientamento valutativo appare ancora possibile. Nel momento in cui viene a consolidarsi una unanime accondiscenza tecnica sulle modalità di atteggiate giuridicamente l'istituto, se il Legislatore ripropone ancora il dato normativo, appare razionale obbligare l'interprete a sondare altre giustificazioni abbinabili alla sua conferma legislativa. Tale giustificazione appare proprio essere l'esigenza di espandere la neutralità della trasformazione anche a fattispecie che pur non risolvendosi in una mera sostituzione dell'originaria organizzazione statutaria, continuano a mantenere governate dalla fiscalità d'impresa i beni e le attività dell'azienda, prospettando idoneità giustificativa ad amplificare sul piano fiscale il tradizionale schema civilistico della

trasformazione, assorbendo nell'istituto vicende intersoggettive. La perdita della pluralità della base associativa con prosecuzione dell'impresa da parte del socio superstite si propone come vicenda traslativa dell'azienda capace di materializzare un'area propositiva del primo comma dell'art.122, tuir, altrimenti, ormai smesso il significato di norma ricognitoria per i motivi sopra riferiti, assolutamente inefficace sul piano delle funzioni legislative. L'espressione letterale (non costituisce realizzo, né distribuzione delle plusvalenze) evoca una dualità soggettiva che, non apparendo più giustificabile attraverso il ricorso alla personalità giuridica idonea a dar seguito ad un soggetto di diritto nuovo, impedisce di circoscrivere tributariamente la trasformazione alla mera riorganizzazione di modelli statutari e ammette l'amplificazione dell'istituto a fenomeni più ampi. Peraltro tale avvicendamento della titolarità dell'azienda dal soggetto collettivo all'impresa gestita individualmente dall'ex socio unico, riassume fiscalmente a rapporto invertito, il medesimo avvicendamento che si definisce in occasione del conferimento dell'azienda in una società conferitaria. Anche in tal caso gli artt. 3 e 4 del dlgs. 358/1997 hanno pianificato con modalità differenti l'avvicendamento di titolarità dell'azienda in maniera fiscalmente neutra, completando sul piano fiscale la neutralità di vicende circolatorie prive di insidie per le aspettative erariali, rimanendo l'azienda attratta allo statuto d'impresa, e accomunate da un'identica ratio (l'esigenza di non anticipare la tassazione delle plusvalenze rispetto al momento della loro monetizzazione, e per tale via indebolire l'efficacia dello strumento produttivo).

Problematiche operative del passaggio dell'azienda dalla società al socio unico

Inquadrata la fattispecie nel regolamento fiscale della trasformazione, il 1° comma dell'art.122, tuir consente di pianificare contabilmente la riallocazione dell'azienda nelle scritture dell'ex socio unico. La norma riferita, nel prospettare la neutralità della trasformazione, impegna un'espressione letterale che il Legislatore usa quando fiscalmente intende considerare la fattispecie come una vicenda unitaria sul piano sia soggettivo che oggettivo: "la trasformazione non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni.....". Tale scrittura normativa è altresì rinvenibile nell'art.54, 5° comma tuir, che si occupa del trasferimento dell'azienda per causa di morte o per atto gratuito a familiari, nell'art. 4 del dlgs 358/97 che disciplina la neutralità del conferimento d'azienda quando il conferente e la conferitaria sono entrambe soggetti irpeg e la società conferente ha posseduto l'azienda per un periodo non inferiore a tre anni.

Tale formula legislativa consente di impostare fiscalmente la vicenda circolatoria dell'azienda senza promuovere alcuna alterazione delle posizioni fiscali già maturate dalla società che va ad estinguersi. La fotografia patrimoniale di apertura nelle scritture contabili dell'imprenditore ex socio unico avverrà quindi a saldi aperti e non chiusi. Per tale via i processi di ammortamento in itinere non subiranno penalizzazioni rispetto alla programmazione temporale già impostata dalla società in abbinamento ai coefficienti indicati dai decreti ministeriali. La stessa Amministrazione finanziaria con la circolare 320 E del 19 dicembre 1997 pronunziandosi a proposito del conferimento ex art.4 del dlgs 358 ha autorizzato il mantenimento dei saldi aperti, apprezzando evidentemente la formula legislativa "non costituisce realizzo" come segnaletica di una volontà legislativa di garantire l'avvicendamento delle posizioni fiscali senza soluzione di continuità, non solo in ordine ai valori fiscali assoluti, ma anche in ordine ai meccanismi in itinere di distribuzione dei medesimi.

Nel caso di riserve in sospensione d'imposta contabilizzate nel patrimonio netto della società che ha compromesso la pluralità dei soci si è dell'avviso che il regime di sospensione non possa perpetuarsi nei confronti dell'imprenditore individuale, in quanto la neutralità viene circoscritta dall'art. 122, 1° comma tuir alle plusvalenze e alle minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e all'avviamento. La riserva, quale frazione del patrimonio netto, esprime solo una rappresentazione contabile dei beni, ma non si identifica in essi. Li sintetizza idealmente attraverso un'espressione contabile che ha il fine di esternare la forza economica della società, la capacità di solvenza a beneficio dei terzi, l'eventuale accrescimento degli iniziali conferimenti a vantaggio dei soci, ma non s'identifica con i beni ai quali solo viene assicurata la neutralità fiscale. Una riserva gravata da vincoli d'imposta esprime una vicenda fiscalmente quiescente abbinata a presupposti soggettivamente imputabili alla società e non traslabili ad un terzo in assenza di una precisa norma autorizzatoria, come invece si rinviene nel regolamento fiscale della fusione e della scissione. Come già riferito, il principio della personalità delle imposte sui redditi può essere alterato solo se e nei limiti in cui viene esplicitamente consentito da una norma di legge e nel regolamento fiscale della trasformazione la neutralità viene circoscritta alle plusvalenze e alle minusvalenze dei soli beni. Certamente la considerazione prospettata s'adatta pienamente alle riserve in sospensione d'imposta che non appaiono in alcun modo correlabili fiscalmente con le poste patrimoniali, nel senso che non esiste un condizionamento fiscale reciproco. Quando le vicende gestionali che coinvolgono i beni non si ripercuotono fiscalmente sulla

riserva in sospensione d'imposta, né la sorte di quest'ultima ribalta conseguenze fiscali sui beni, non appare possibile perpetuare la quiescenza impositiva della riserva attraverso la sua riallocazione contabile nel patrimonio dell'imprenditore individuale, proprio perché tale tipologia di riserve esprime una posizione soggettiva fiscalmente sospesa della società che non può essere imputata ed assolta da un soggetto terzo senza un preciso avallo legislativo. Con riguardo invece alle riserve che fiscalmente vivono in simbiosi con definiti beni, come ad esempio la riserva per ammortamento anticipato, si è del parere che sia possibile riproporre contabilmente la riserva nel patrimonio netto dell'imprenditore ex socio, in quanto tale tipologia di riserve concorre a definire il valore fiscalmente accreditabile al cespite e la circolazione neutra del bene garantita dall'art.122, comma 1 tuir, consente di trasferire la riserva con gli analoghi condizionamenti fiscali nella contabilità dell'imprenditore individuale.

In ordine alle altre situazioni fiscalmente sospese (plusvalenze in corso di rateazione, spese di manutenzione ex art. 67, comma 7°, tuir, non ancora pienamente beneficate), rappresentando posizioni soggettive non traslabili dovranno esaurirsi nei confronti della società che va ad estinguersi, mediamente ad una tassazione o deducibilità unitaria delle quote residue.

- (1) Per approfondimenti, cfr. G. Falsitta, "Manuale di diritto tributario", pag.186, M.Nussi,"L'imputazione del reddito nel diritto tributario", pag. 3 .
- (2) Cfr. M.Nussi, op. cit., pag.21.
- (3) S.Cerato e E.Zanetti , "Venire meno della pluralità dei soci nelle società di persone e prosecuzione dell'impresa da parte dell'unico socio", in IL Fisco/2002, pag. 4984.
- (4) Cfr. D Stevanato, "La tassazione delle plusvalenze nei trasferimenti d'azienda a titolo gratuito", in Riv. Di diritto trib. /1992, pag. 449 .
- (5) J. Bloch-L.sorgato, "Ancora sulla donazione e successione neutrale dell'azienda", in Corr.trib. n°38/2002, pag. 3434., M.Beghin, "Il trasferimento d'azienda mortis

causa o per atto gratuito tra vecchie e nuove disposizioni”, in Corr. trib. Nà 25/2002, pag. 2217.

- (6) Cfr. J Bloch-L.Sorgato, “Scioglimento della società con assegnazione dell’azienda all’unico socio”, in Corr. Trib. N°48/1998, pag. 3 542.
- (7) Cfr. L. Del Federico,”Perdita della pluralità dei soci e perdita del capitale nella società di persone”, in Rass. Trib. N°6/1994, pa. 9 45.
- (8) Cfr. G.Zizzo,” Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi”,pagg. 26 ess., Pansieri, “Trasformazione di società” in Enc. Giur., vol.xxxl, Istituto Enciclopedia Italiana , Roma 1994,1.
- (9) Cfr. circ.,7-9-1956, n°351253, riportata in Giannetta, Scandale e Sessa, “Teoria e tecnica dell’accertamento del reddito mobiliare”, A.B.E.T.E., Roma, 2ªed., 1958,685.
- (10) Cass.,sez. I, 7-5-1934, in Giur.imp.,1934,204 e Cass.,sez.I, 12-4-1939, nà 1175. in Giur.imp.,194°2
- (11) Risol.conf.Ispett.comp. II.D.D., 16/19-5-1961, in Imp.dir.erar.,1961,914; risol. Conf. Ispett. Comp. II. D. D., 15/18-11-1961, in Imp. Dir. Erar.,1962,211.