

IMPOSTE E TASSE

di **LUCIANO SORGATO**

Regime fiscale d'impresa in successione ereditaria (prima parte)

La disciplina fiscale del passaggio generazionale dell'azienda, tra proseguimento d'impresa e liquidazione dei diritti successori.

In caso di mancanza di continuità di intenti imprenditoriali, il legislatore ha ritenuto di chiudere il ciclo fiscale dei beni d'impresa con la previsione dell'art. 67, c. 1, lett. h-bis) del Tuir, che testualmente prevede il **realizzo di plusvalenze calcolabili** con i medesimi criteri determinativi del reddito d'impresa (art. 86 Tuir) in caso di cessione anche parziale dell'azienda del dante causa.

Per semplicità di esposizione si può ipotizzare un'azienda ereditata da 3 legittimari, **di cui uno intenda essere liquidato**, in quanto non intende proseguire nell'organizzazione societaria con gli altri 2 eredi.

In tal caso, **se gli eredi procedessero personalmente a liquidargli il valore effettivo di 1/3 dell'azienda caduta in successione**, la fattispecie fiscalmente verrebbe a inquadrarsi proprio nell'art. 67, c. 1, lett. h-bis) del Tuir, con la rilevanza impositiva di 1/3 delle plusvalenze maturate in conto all'azienda. La fattispecie verrebbe, infatti, a connotarsi alla stregua di una cessione parziale di azienda, dal momento che non equivale a ramo d'azienda inteso come coacervo sinergico di beni ausiliario a un processo produttivo, ma in senso decisamente atecnico di qualsiasi elemento costitutivo dell'azienda caduta in successione. A fronte di tale manifestazione di reddito diverso nei confronti dell'erede liquidato, l'azienda del de cuius implementa il suo valore fiscalmente riconosciuto del medesimo plusvalore tassato, ricongiungendolo ai singoli beni plusvalenti, incluso l'avviamento.

Si rappresenta con un esempio gli effetti sui valori fiscalmente riconosciuti dell'azienda caduta in successione nel caso di personale liquidazione da parte degli altri eredi della quota di diritto economico che l'erede disinteressato a proseguire l'attività d'impresa ha sull'azienda. Se si assume che il valore effettivo dell'azienda sia costituita da: Beni immobili: Valore contabile e fiscalmente riconosciuto 150 - Valore effettivo 300; Altro attivo patrimoniale: Valore contabile e fiscalmente riconosciuto 900; Avviamento: Valore peritato 300; Passivo 600; Patrimonio netto 900. Con riferimento a tale ipotizzata situazione patrimoniale gli eredi soci devono liquidare all'erede non socio l'importo di 300, rappresentato da una quota di patrimonio netto contabile e fiscalmente riconosciuto di 150 (Valore contabile immobili 150 + valore contabile altro patrimonio attivo 900 - patrimonio contabile passivo 600 = 450 : 3 = 150) e una quota di patrimonio plusvalente di 150 (150 di plusvalore complessivo maturato in conto all'immobile + 300 a titolo di avviamento = 450 : 3 = 150). Su tale plusvalore l'erede non socio viene a percepire un reddito diverso tassabile di 150, a fronte del quale la costituenda società iscriverà nel proprio bilancio l'immobile per 200 (150 di valore storico e fiscalmente riconosciuto + 50 di plusvalore costituente il reddito diverso tassato dal socio non erede), il residuo attivo per 900 e la quota di avviamento per 100 liquidata all'erede non socio e da questi sempre tassata come reddito diverso. Nel passivo iscrive 600 con un patrimonio netto di pareggio pari a 600.

L'effetto fiscale da connettere al caso qui esemplificato corrisponde a **"una vendita parziale dell'azienda"** da parte dell'erede non socio agli altri 2 eredi soci che, quindi, procedono a conferire l'azienda ereditata nella costituenda società rappresentandola per un valore contabile di patrimonio attivo di 1200 invece di 1050 (900 + 150). Gli eredi soci, a seguito della personale liquidazione del diritto successorio sull'azienda dell'erede non socio, implementano il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni nella nuova società di 150 e, quindi, ognuno di essi (nell'ipotesi che abbiano concorso alla liquidazione per l'identica misura) avrà un valore fiscale della partecipazione pari a 300. In tal modo si persegue la razionale combinazione tra plusvalenze fiscalmente incise e valori dell'azienda ereditata, impedendo così la distorsione fiscale della duplicazione d'imposta. Il valore fiscalmente riconosciuto delle quote di sottoscrizione del capitale sociale dei 2 eredi che intendono proseguire l'esercizio dell'impresa, organizzandosi in società, corrisponderà alla somma degli originari valori dei beni dell'intera azienda caduta in successione e del terzo di plusvalore liquidato a titolo di diritto ereditario al legittimario che non ha inteso partecipare alla nuova organizzazione imprenditoriale.

Trattasi, quindi, di una somma di addendi di valore causalmente connessa sia alla continuità fiscale degli elementi patrimoniali dell'azienda del de cuius, per effetto del subentro previsto dall'art. 58, c. 1 e sia alla capitalizzazione delle plusvalenze tassate nella forma di reddito diverso ex art. 67, c. 1, lett. h-bis), nei confronti dell'erede liquidato. Una combinazione di valori ricongiunta a una dinamica fiscale che preserva la fattispecie impositiva sia da salti d'imposta che da duplicazioni d'imposta.