

IMPOSTE DIRETTE

di **LUCIANO SORGATO**

Assegnazione di uno studio professionale al socio superstite

Il nuovo art. 177-bis, c. 3 Tuir conferma la neutralità fiscale nei trasferimenti d'attività professionali ereditarie solo se l'associazione tra eredi cessa entro 5 anni; oltre tale termine emergono plusvalenze.

Nel nuovo art. 177-bis, il c. 3 prevede che il regime di neutralità fiscale per i trasferimenti di attività materiali ed immateriali, inclusa la clientela ed ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, riferibili all'attività artistica o professionale svolta in forma individuale per causa di morte o per atto gratuito, si applichi anche qualora, a seguito della cessazione, entro 5 anni dall'apertura della successione, dell'esercizio in forma associata di arti e professioni da parte degli eredi, la predetta attività resti svolta da uno di essi. Anche tale riportata scrittura normativa ricalca quella già prevista in regime d'impresa dall'art. 58 Tuir. Pure tale norma all'ultimo inciso dispone l'operatività del regime fiscale neutro nel caso in cui, a seguito dello scioglimento entro cinque anni dall'apertura della successione della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi.

In entrambi i casi si viene a porre la questione degli effetti fiscali nel caso le attività professionali o l'azienda venga acquisita dagli eredi dopo tale preciso spartiacque temporale. La versione letterale delle due norme non sembrerebbe lasciare dubbi: entrambe le vicende acquisitive vanno considerate come plusvalenti. Tuttavia ed in senso più generale l'Agenzia delle Entrate già con la circolare 19.06.2002, n. 54/E nel pronunciarsi sugli effetti fiscali in ordine allo scioglimento della società per la perdita della pluralità della base associativa e conseguente assegnazione dell'azienda al socio superstite che prosegue in ditta individuale, ha ritenuto fiscalmente neutro l'atto dismissivo dell'azienda dalla società al socio, senza però individuare il corrispondente supporto normativo, raccordando l'effetto fiscale neutro ad una sorta di paradigma statutario dell'azienda che proprio in forza della sua predestinazione di scopo come individuata dal legislatore (art. 2555 c.c.) è sempre nella condizione di avvalersi della neutralità fiscale. Tale presa di posizione erariale, anche se certamente sensata, urta frontalmente con la riportata chiara lettera normativa ed il limite temporale in essa previsto, non presta alcuna coesione con le specifiche norme che in raccordo con determinate operazioni straordinarie ne prevedono la neutralità (come, ad esempio, il conferimento d'azienda ex art. 176 Tuir) e stenta a conciliarsi con il carattere della personalità delle imposte sui redditi. In altri ed esemplificativi termini se la circolazione dell'azienda, ogniqualvolta essa non abbia da risolversi in una cessione a titolo oneroso, in virtù della sua particolare delineazione strutturale di universitas solo idonea a prestare ausilio all'esercizio dell'impresa, potesse godere in virtù di un'opzione fiscale naturale non scritta del regime neutro, allora non sarebbe stato necessario prevederlo con prescrizioni legislative espressa nell'art. 176 e neppure si sarebbero rese necessarie le previsioni di esonero impositivo nel caso di passaggio dell'azienda a titolo gratuito o mortis causa.

La questione più rilevante rimane l'aderenza dello spostamento intersoggettivo degli effetti fiscali ai principi di presidio costituzionale dell'obbligazione tributaria. A tale proposito si deve considerare come il presupposto di un tributo consista 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. La frattura tra il presupposto d'imposta e il soggetto che l'ha maturato non è ricavabile dal sistema e pertanto vi è bisogno di una norma che in modo ragionevole ne autorizzi il disallineamento. In assenza di essa l'opzione interpretativa d'obbligo non consente di deviare dal principio sistematico e dal coordinamento impositivo imposto dal principio della personalità delle imposte sui redditi, per cui si deve ricomporre la connessione fattispecie imponibile - soggetto.

Con il nuovo art. 177-bis, c. 3 del Tuir, il legislatore ribadisce, anche in ordine alla **perdita della pluralità degli associati** entro 5 anni dall'apertura della successione, gli effetti fiscali neutri della trasmissione del compendio patrimoniale usato nell'esercizio dell'arte o della professione, dando prova di considerare la variabile temporale come costitutiva del regime fiscale neutro, di fronte al quale gli atti di prassi non possono che arretrare in quanto, come noto, del tutto mancanti della natura di fonti di legge.