

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

I PARERI IN MATERIA TRIBUTARIA

PARERE N. 6 DEL 15 marzo 2011

Cessione dell'azienda ricevuta in eredità

IL QUESITO

A seguito della morte di mio padre, ho ereditato insieme a mio fratello e a nostra madre il negozio di abbigliamento gestito sotto forma di impresa individuale. Mia madre è molto avanti con gli anni, mentre mio fratello ed io lavoriamo come dipendenti in due diverse società. In definitiva vorremmo vendere il negozio non potendo proseguire la gestione. E' possibile avere qualche indicazione su come procedere, anche fiscalmente?

PREMESSA

E' evidente che al fine di massimizzare l'importo del corrispettivo della cessione del "negozio", sarebbe opportuno cedere l'azienda mentre è in attività, in modo da ricavare, ove possibile, un corrispettivo che tenga anche conto dell'avviamento. Il che implica, tuttavia, che gli eredi, nel chiudere la partita Iva del de cuius, dovrebbe acquisire l'azienda sotto forma -in un primo momento- di comunione ereditaria pro-indiviso; nel gestire poi l'attività aziendale la comunione ereditaria configurerebbe società di fatto tra gli eredi con finalità commerciale e, dunque, assimilabile ad una società in nome collettivo; come tale, poi regolarizzabile in una delle forme societarie riconosciute dal Codice civile. La descritta fattispecie non comporterebbe alcuna tassazione per via del disposto dell'articolo 58, comma 1 del Tuir, il quale prevede che *"Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa."* Solo al momento della cessione dell'azienda la plusvalenza concorrerebbe a formare reddito che verrebbe ripartito tra i soci-eredi. La plusvalenza non sconterebbe Irap in quanto esclusa per condivisibile interpretazione dell'Agenzia delle entrate.

LA STRADA PERCORRIBILE

Tuttavia, dal quesito emerge che questa strada non è percorribile poiché non vi sono i presupposti per continuare, neanche per un periodo di tempo limitato, la gestione dell'attività. Ne consegue che i beni che compongono l'azienda devono essere venduti, anche in blocco ma sotto forma di singoli beni materiali che non costituiscono di per sé giuridicamente una azienda, poiché non facenti capo ad un soggetto imprenditore, bensì ad una comunione di persone fisiche che non esercita attività d'impresa. Resta il fatto che il trasferimento *mortis causa* di una azienda agli eredi (che questi la gestiscano o meno) non determina di per sé alcun realizzo della plusvalenza connessa all'azienda: tale circostanza avverrà, invece, unicamente al momento della successiva cessione dell'azienda ovvero, come nel caso di specie, della successiva cessione dei beni che la componevano, da parte degli eredi.

GLI ASPETTI TECNICI

Dunque, una volta chiusa la partita Iva del de cuius, laddove gli eredi dovessero vendere i beni che compongono l'azienda (capi di abbigliamento, registratore di cassa, stigliature, etc.) si applicherebbe il comma 1 dell'art. 67 del Tuir il quale stabilisce che *“Sono redditi diversi..... h-bis) “le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'articolo 58 (N.d.A., per successione ereditaria)”*.

In definitiva, posto che nel caso di specie, gli eredi non eserciterebbe l'impresa, la plusvalenza realizzata darebbe luogo ad un “reddito diverso” ai sensi della predetta lett. h bis) dell'art. 67 del citato TU, che sarebbe tassata con il criterio di cassa. La modalità di calcolo della plusvalenza avviene sulla base dell'art. 71 del Tuir, il quale rinvia allo stesso art. 67 del medesimo TU.

In questa ipotesi, non potrà applicarsi da parte degli eredi la tassazione separata di cui all'art. 17 del Tuir, né vi sarà la possibilità di ripartire in cinque anni la plusvalenza ex art. 86, comma 4, poiché essendo la tassazione della plusvalenza circoscritta nell'ambito dei “redditi diversi”, essa è sottratta al regime di tassazione del reddito d'impresa. Per determinare la plusvalenza occorrerà rivolgersi al consulente che teneva la contabilità della ditta poiché si tratta di individuare, con riferimento ad ogni singolo bene oggetto di cessione, il relativo costo fiscalmente riconosciuto, rintracciabile sulla base delle scritture contabili e del libro dei cespiti ammortizzabili, allo scopo di porlo a raffronto con il corrispettivo della cessione ed individuare così per differenza la plusvalenza.

Qualche incertezza sussiste per quanto concerne l'assoggettamento ad iva delle cessioni dei singoli beni. Si ritiene, tuttavia, al riguardo, che le vendite dei singoli beni, ancorché in blocco, non siano soggette ad iva poiché effettuate da soggetto non imprenditore (nel caso di specie la comunione ereditaria). Tale circostanza potrebbe suscitare perplessità, tuttavia sembra innegabile che gli eredi mancano di soggettività iva e, dunque non possono né emettere fattura, né tantomeno versare imposta. Non sembra, peraltro, neanche ipotizzabile l'applicazione del n. 5 del comma 2, dell'articolo 2 del DPR n. 633/1972, laddove prevede che scontano l'Iva *“5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee alla impresa”*, poiché la disposizione riguarda esclusivamente tali operazioni poste in essere da soggetti imprenditori, titolari dunque di partita iva.

Peraltro, va osservato che il Ministero delle finanze con Risoluzione n. 361708 del 24 ottobre 1974 con riferimento alla apparentemente ancor più restrittiva normativa dell'epoca ebbe a chiarire che la locuzione, *“anche se determinata da cessazione dell'attività”* apportata con il D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, non riguarda comunque le cessazioni di attività per causa di morte. Ciò in quanto gli effetti giuridici derivanti da tale evento non possono costituire di per sé fatto generatore dell'I.V.A. Tale principio risulta altresì esplicitamente enunciato nella relazione che accompagna il testo delle modifiche apportate con il citato D.P.R. n. 687.

Né sembra aderenti all'ipotesi configurata a soluzione del quesito la circostanza il DPR n. 633/72 all'art. 35 bis - **Eredi del contribuente**, prevede che:

- 1) Gli obblighi derivanti, a norma del presente decreto, dalle operazioni effettuate dal contribuente deceduto possono essere adempiuti dagli eredi, ancorché i relativi termini siano scaduti non oltre quattro mesi prima della data della morte del contribuente, entro i sei mesi da tale data.
- 2) Resta ferma la disciplina stabilita dal presente decreto per le operazioni effettuate, anche ai fini della liquidazione dell'azienda, dagli eredi dell'imprenditore.”.

Si tratta nel caso di specie della ipotesi (diversa rispetto a quella prospettata) in cui gli eredi adempiano ad obbligazioni che erano proprie del *de cuis* e che, a causa della morte non è stato in grado di effettuare (emissione fatture, registrazione delle stesse, iva da liquidare e versare, etc.).

Normativa di riferimento

- Articolo 3, comma 2, n. 5; art. 35-bis del DPR n. 633/1972
- Articoli 17, 58, 67, 68, 71 del Tuir
- D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687

Prassi di riferimento

- Risoluzione Ministero delle finanze n. 361708 del 24 ottobre 1974

Fondazione Studi
IL PRESIDENTE
Rosario De Luca

