



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Problematiche fiscali della involuzione nella forma individuale della società di persone per mancanza della pluralità di soci

di Nicola FORTUNATO

ABSTRACT

Regarding to the civil law, the firm run by the sole shareholder of a company could not be qualified as a kind of heterogeneous company change, but it must be call as a particular company's assignment to the only remaining partner, with a view to the liquidation of assets.

Civil qualification listened above, that has some shadows too, necessarily influences the tax system , either of income or indirect, applied to the present case.

Concerning the Registration Tax, it' s important to point out the Fiscal Office interpretation, which speaks about the case in point, as a form of a company change, and arrives to assert, by this way, the application of the fixed tax.

The author shares this conclusion because he supports the theory according which the purpose of the present case is to regulate the participation rights of the sole partner and not to transfer the assets to someone else.

Regarding the added value tax, he comes to the conclusion to avoid its application to this special way of firm's assignment.

For the purposes of income taxation, there is Fiscal Office interpretation according to which the case in point would be neutral; the author instead argues that the present case constitutes a hypothesis realizable latent capital gains obtained by the company. With reference to the partner, he is taxed considering the cost of cancelled participation and profits already taxed by the company .

Sotto il profilo civilistico la continuazione dell'impresa da parte del socio superstite di una società di persone non può essere qualificata come una sorta di trasformazione eterogenea ma deve essere inquadrata quale particolare modalità di assegnazione dell'azienda all'unico socio, in un'ottica liquidatoria del patrimonio sociale.

Tale qualificazione civilistica, della quale si annotano anche alcune ombre, si riflette necessariamente sul regime tributario della fattispecie, con conseguenze particolarmente rilevanti sia nell'imposizione diretta che in quella indiretta.

Ai fini dell'imposta di registro occorre registrare l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria in favore della trasformazione societaria, e quindi dell'applicazione in misura fissa. Tale conclusione appare condivisibile in quanto si ritiene che la fattispecie sia finalizzata alla regolazione dei diritti di partecipazione del socio superstite, e non alla cessione della impresa sociale. Con riferimento all'IVA, si conclude per l'esclusione dall'applicazione dell'imposta di particolare assegnazione dell'azienda al socio.

Ai fini delle imposte dirette, si registra l'interpretazione ministeriale secondo la quale la fattispecie sarebbe neutrale: l'autore sostiene invece che la fattispecie costituisce l'ipotesi di realizzo delle plusvalenze latenti in capo alle società. Con riferimento invece al socio, questi viene tassato tenendo conto del costo della partecipazione annullata e degli utili già tassati in capo alla società.

Sommario. 1. Premessa: brevi cenni sulla qualificazione civilistica della fattispecie. – 2. La disciplina ai fini delle imposte dirette in tema di continuità dell'azienda. – 3. La disciplina ai fini delle imposte indirette, con particolare attenzione al regime delle plusvalenze di impresa.

1. Premessa: brevi cenni sulla qualificazione civilistica della fattispecie.

Nonostante la sua diffusione nella realtà fattuale, il fenomeno della continuazione (forse meglio, dell'involuzione) nella forma individuale dell'impresa esercitata nella forma della società di persone da parte del socio supersite non trova in ambito civilistico oltre che fiscale una puntuale disciplina; eppure

non di rado accade che, a seguito alla riduzione della compagine sociale di una società di persone ad un unico socio¹, il semestre di cui all'art. 2272, n. 4, c.c. si concluda senza il ripristino della pluralità dei soci², oppure che - più raramente - sia lo stesso socio superstite a decidere prima di quel termine di non ricostituirla, in entrambi i casi proseguendo l'attività di impresa in forma individuale³.

Sotto il profilo strettamente formale, nel primo caso la continuazione non richiede uno specifico atto, e la dottrina appare orientata a segnare la devoluzione del patrimonio sociale con la cancellazione della società nel registro delle imprese⁴; nel secondo, invece, la prassi notarile ritiene indispensabile una specifica dichiarazione in tal senso del socio, raccolta nella forma pubblica ovvero in un atto autentificato, con la quale il socio superstite si assegna il compendio sociale.

La fattispecie *de qua* si presta ad essere esaminata sotto una duplice prospettiva, con evidenti ripercussioni sulla sua qualificazione civilistica e conseguentemente sul relativo trattamento fiscale. In vero, se si privilegia l'aspetto inerente alla discontinuità giuridica dei soggetti coinvolti, la fattispecie può essere ricondotta ad una peculiare modalità di regolazione del rapporto socio-società, caratterizzata da una assegnazione di beni particolare in quanto in favore di un unico socio e finalizzata alla chiusura della fase liquidatoria della società. Se, al contrario, si valorizza l'aspetto funzionale della continuazione dell'attività d'impresa e si riesce a superare il formale mutamento soggettivo, si può ricondurre l'operazione nello schema della trasformazione, specialmente alla luce della fisionomia di quest'ultima vicenda societaria delineata con la riforma di cui al D. Lgs. n. 6/2003.

In limine giova precisare che la dottrina più attenta ha manifestato alcune perplessità sull'ammissibilità civilistica di tale fenomeno, indicando risposte spesso non univoche e soluzioni non sempre risolutive.

L'analisi, pertanto, non può che muovere dalla compatibilità del fenomeno in esame con la previsione contenuta nell'art. 2280 c.c., la quale vieta ai liquidatori di ripartire tra i soci i beni sociali finché non siano pagati i creditori sociali o non siano accantonate le somme necessarie allo scopo; su tale divieto poggia, infatti, il noto orientamento dapprima solo dottrinale, e successivamente anche giurisprudenziale, per il quale la liquidazione rappresenterebbe una fase imprescindibile anche nelle società di persone, ancorché non richiederebbe la nomina formale dei liquidatori. Se infatti, più in generale, il nostro ordinamento consente al creditore di sostituire a sé un altro soggetto a prescindere dal consenso del debitore (si pensi, ad esempio, ad istituti come la cessione del credito - art. 1260 c.c. -,

¹ Le cause di tale riduzione possono evidentemente essere le più diverse, come ad esempio la morte, o l'esclusione, o il recesso degli altri solidali, o più semplicemente l'acquisto, a titolo oneroso o gratuito, da parte dell'unico - l'ultimo - socio di tutte le quote. E' inoltre appena il caso di segnalare la differenza tra la disciplina in commento e quella in tema di società di capitali laddove, una volta verificatesi una causa di scioglimento, in ragione dei noti principi di autonomia patrimoniale delle società di capitali, della trasparenza e sicurezza nei rapporti giuridici e dell'affidamento di terzi, il legislatore ha dettato una serie di norme (v. ad esempio artt. 2449 e 2452 c.c.) aventi lo scopo di limitare l'operato degli amministratori e successivamente dei liquidatori agli atti strettamente necessari e strumentali alla fase che li vede legittimati alla gestione e alla rappresentanza della società, pena l'assunzione della responsabilità illimitata e solidale per gli atti intrapresi.

² Secondo M. PORZIO, *Sulla disciplina delle società di persone con un solo socio*, in *Riv. soc.*, 1965, p. 344, con la fissazione del termine di sei mesi, il legislatore non ha voluto derogare al principio per cui l'autonomia del patrimonio aziendale non è consentita all'imprenditore individuale, quanto piuttosto ha voluto dilazionare la scelta per dare la possibilità di successo alla ricerca del nuovo socio.

³ Cfr. A. MAISANO, *Lo scioglimento delle società*, Giuffrè, Milano, 1974, p. 31. V. anche A. SCHERMI, *Morte del socio nella società di persone con due soli soci*, in *Giust. civ.*, 1959, I, p. 1037.

⁴ La prassi consiglia comunque la redazione di un atto notarile che contenga la dichiarazione del socio in merito alla volontà di proseguire l'impresa societaria nelle forme dell'impresa individuale, al fine della sua produzione al registro delle imprese per ottenere la cancellazione della società (in tal senso, L. SALVATORE, *Le assegnazioni di beni ai soci nelle società lucrative*, in *Contratti e impresa*, 1999, p. 880).

la cessione del contratto – art. 1406 -, l'accollo – art. 1273 -), non consente, invece, al debitore di fare altrettanto; d'altra parte è evidente che se per un debitore è normalmente indifferente eseguire la prestazione pattuita nei confronti di questo piuttosto che di un altro creditore, non è indifferente, invece, per il creditore ricevere la prestazione da questo o quel debitore. Pertanto la norma intende tutelare i creditori sociali, i quali hanno l'interesse – autonomo e distinto rispetto a quello vantato dai creditori del socio superstite - a salvaguardare il proprio credito con i beni sociali con priorità sui creditori personali del socio.

Almeno in prima approssimazione, il rispetto del divieto di ripartire beni sociali prima del pagamento dei creditori sociali sembra imporre un percorso che inizia con la liquidazione di tutti i rapporti pendenti facenti capo alla società, e solo successivamente si conclude con la cancellazione nel registro delle imprese della stessa: per parte della dottrina la fase liquidatoria di cui innanzi appare indispensabile, tanto che in sua assenza verrebbe inficiata la validità stessa dell'atto di assegnazione⁵.

Nel tentativo di conciliare la precisa successione dei diversi passaggi con l'interesse del socio di non disperdere l'attività sociale con la fase liquidatoria⁶, è stato proposto nella prassi notarile un atto di assegnazione sottoposto alla condizione sospensiva che fossero soddisfatti tutti i creditori sociali⁷: con tale soluzione l'imperatività dell'art. 2280 c.c. sarebbe formalmente rispettata in quanto il trasferimento del patrimonio residuo al socio superstite sarebbe reso efficace solo in seguito all'esito del procedimento di liquidazione; nelle more, l'atto condizionato, in quanto temporaneamente inefficace, non determinerebbe la fuoriuscita del bene dal complesso aziendale del patrimonio della società, mentre il socio potrebbe intraprendere l'impresa nella forma individuale, pagando nel tempo e secondo la naturale scadenza i creditori sociali, e così pervenendo - di fatto - alla completa liquidazione delle società⁸. La soluzione prospettata è talmente articolata e complessa da sembrare non sufficiente a superare con sicurezza le diverse criticità della fattispecie.

Fermo restando le criticità sopra esposte, si ritiene che la questione possa essere invece utilmente ricondotta al confronto tra le due opposte ricostruzioni (arricchite negli anni da ulteriori sfumature al loro interno) che da tempo si confrontano – forse meglio, si scontrano – sul punto: un primo orientamento dottrinario e giurisprudenziale – più formale - ritiene che la continuazione dell'attività di impresa da parte del socio superstite debba intendersi quale risultato di un rigido percorso che parte dallo scioglimento e passa dalla liquidazione della società, riconoscendo quindi nella fattispecie una sorta di “assegnazione del patrimonio residuo al socio superstite ai fini della successiva estinzione della società”; in tale ottica si tratterebbe pertanto di “un atto proprio della società stessa, sia pure l'ultimo,

⁵ Per tutti M. GHIDINI, *Società personali*, Cedam, Padova, 1972, p. 826; G. MACCARONE, *Estinzione delle società di persone e continuazione dell'attività imprenditoriale da parte del socio superstite*, in *Riv. Notariato*, 1996, I, p. 853, il quale esclude che il socio superstite possa proseguire in proprio quale imprenditore individuale la gestione dell'impresa e al quale si rinvia anche per gli ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali. V. anche G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle c.d.d. sopravvenienze*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, p. 1033, nonché le riflessioni in senso contrario in P. BOERO, *Sulla “trasformazione” di società di persone in impresa individuale*, in *Giur. comm.*, 1994, II, p. 269.

⁶ La rilevanza esterna dell'interesse del socio non può non tener conto anche dell'eventualità che la perdita della pluralità dei soci sia connessa ad eventi estranei alla volontà del socio superstite, e quindi sia subita e non ricercata, nonché del ruolo sociale oltre che economico assolto dall'impresa.

⁷ V. SALVATORE, *op. cit.*, p. 875.

⁸ C. UNGARI TRANSATTI, *Profili civili e fiscali della continuazione dell'impresa in forma individuale da parte dell'unico socio superstite di società di persone*, in *Riv. Notariato*, 2009, II, p. 160.

conclusivo della procedura di liquidazione e prodromico alla sua estinzione”⁹. Tale inquadramento presta facilmente il fianco all’obiezione che, in questo modo, si riconoscerebbe al socio unico la facoltà decisionale in merito alla scelta e alle modalità della liquidazione, senza sottostare ai presidi che il nostro ordinamento storicamente pone a tutela dei creditori sociali di fronte alla liquidazione del loro debitore.

Al primo è seguito un altro e contrapposto orientamento giurisprudenziale¹⁰, poi ripreso dalla prassi¹¹, secondo il quale la fattispecie si caratterizzerebbe per la sua continuità anche sotto il profilo soggettivo: inizialmente si è sostenuta una sorta di “concentrazione” del compendio sociale in capo al solo socio superstite in conseguenza della fuoriuscita di tutti gli altri soci¹²; in altri termini, non si realizzerebbe alcun mutamento di utilizzazione economica e di condizione giuridica dell’azienda che permane immutata nello svolgimento della medesima impresa che invece verrebbe continuata “semplicemente” sotto un’altra forma¹³. Questa ricostruzione sistematica ha trovato in passato qualche appiglio nell’estensione, anche alle società di capitali della teoria – in vero datata e ormai superata già per le società di persone – della diretta imputazione ai soci di tutti i rapporti sociali, in forza di un fenomeno di “titolarità di diritti”¹⁴ o uno schema di “patrimonio in mano comune”¹⁵ che caratterizzerebbe il rapporto soci - società di persone.

Questo secondo orientamento ha assunto di recente un diverso connotato, che sta incontrando ampi consensi in dottrina ed in giurisprudenza, segnato dalla riconducibilità della fattispecie in esame nel novero più ampio delle trasformazioni societarie¹⁶: un orientamento, questo, che ha poi trovato ulteriori argomenti in seguito alla tipizzazione, operata con la riforma del diritto societario del 2003, della trasformazione da società di capitali in comunioni di azienda, che lo stesso legislatore ha definito “eterogenea” (art. 2500 *septies* c.c.); si tratta, in estrema sintesi, della espressa previsione del passaggio da enti caratterizzati da una specifica causa (ad esempio quella lucrativa) ad enti aventi una causa diversa (ad esempio mutualistica o idealistica), ed addirittura a situazioni non dotate di soggettività giuridica (come appunto l’ipotesi di trasformazioni in comunioni di azienda)¹⁷. Nel quadro normativo delineato

⁹ Cass. 16 febbraio 2007, n. 3671. A tale conclusione era giunto anche il Giud. Reg. Imprese, 22 ottobre 1993, con nota di P. BOERO, *op. cit.*, p. 260. In dottrina v. anche L. DE ANGELIS, *La trasformazione delle società*, Giuffrè, Milano, 1998, p. 27, in particolare nt. 60. Si segnala altresì l’orientamento – che si può ritenere oramai superato – della Commissione Tributaria centrale secondo il quale la fattispecie in esame era da configurare come una particolare ipotesi di cessione di azienda (Comm. trib. centr., 7 ottobre 1989, n. 5868).

¹⁰ Cass. 29 maggio 2008, n. 144254; Cass., 6 febbraio 1984, n. 905 e n. 907.

¹¹ V. – in ambito tributario - Circ. Agenzia Entrate, 19 giugno 2002, n. 54/e, sub n. 5.

¹² In tal senso Cass. 6 febbraio 2002, n. 1593, secondo la quale sarebbe improprio richiamare la definizione di “trasformazione” nell’ipotesi di una impresa individuale che continua l’attività di una società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci perché trattasi di “un rapporto di successione tra soggetti distinti, perché persona fisica e persona giuridica si distinguono appunto per natura non solo per forma” (v. sul punto anche Cass., 30 gennaio 1997, n. 965; più di recente Cass. 16 febbraio 2007, n. 3670 e Cass. 13 maggio 2008, n. 12213).

¹³ A tal proposito si segnala Cass., 19 marzo 1996, n. 2226, secondo la quale “con il venir meno della pluralità dei soci, la società semplice, composta da due soci, perde il carattere societario e si trasforma in impresa individuale, con la concentrazione della titolarità dei rapporti - già facenti capo alla società - nel socio residuo, che, quale imprenditore individuale, risponde personalmente delle obbligazioni già sociali”.

¹⁴ V. VITALE, *Società personale e contitolarità di diritti*, Jovene, Napoli, 1950, p. 55.

¹⁵ A. BRUNETTI, *Trattato di diritto delle società*, I, Giuffrè, Milano, 1948, p. 159.

¹⁶ In senso favorevole, Comm. trib. Centr., 30 giugno 1998, n. 3639. In senso espressamente contrario, invece, Cass. 29 maggio 2008, n. 14424.

¹⁷ Sulla impossibilità di tale ipotesi di trasformazione, nel vigore della disciplina anteriore alla riforma del diritto societario, v. G. CABRAS, *Le trasformazioni*, in *Trattato delle società per azioni* diretto da G.E. Colombo e G.B. Portale, Utet, Torino, 1997, p. 67.

dalla novella si è di fatto definitivamente abbandonato il postulato della “continuità” nella trasformazione: nel passaggio da società a comunione di azienda non si riscontra infatti né la continuità soggettiva né quella oggettiva, anzi tale fattispecie potrebbe essere assunta ad emblema della discontinuità, almeno secondo i canoni interpretativi tradizionali; eppure – si ripete - il dettato dell’art. 2498 c.c. ne riconosce espressamente i tratti del principio di continuità, al pari di tutte le ipotesi più tradizionali di trasformazione.

Ed allora, una volta riconosciuta la trasformazione di una società di capitali in comunione di azienda, ovvero in un’entità che non è neanche un soggetto di diritto (stante l’imputazione pro-quota ai comunisti delle situazioni soggettive relative al complesso aziendale¹⁸) e che esclude la continuazione dell’attività di impresa¹⁹, secondo autorevole dottrina dovrebbe ammettersi a maggior ragione l’ipotesi di involuzione della società di persone irregolare in impresa individuale che, sebbene si caratterizzi per la discontinuità soggettiva derivante dalla perdita dell’autonomia patrimoniale, almeno garantisce la continuità economica-funzionale del complesso produttivo e la sua destinazione alla prosecuzione dell’esercizio dell’attività di impresa²⁰.

Sebbene questo orientamento dottrinario, in ragione degli evidenti elementi di affinità che la trasformazione di una società in comunione di azienda presenta con il tema in esame, si sia rapidamente diffuso in dottrina, si ritiene opportuno prenderne le distanze, in quanto manifesta molteplici criticità difficilmente superabili senza vistose forzature²¹; la più rilevante delle quali è riscontrabile nella considerazione che anche in seguito alla novella societaria il connotato generale delle trasformazioni proprie è, e resta, la continuazione dell’attività da parte di un ente distinto dai soggetti che ne fanno parte²²: e tale connotato si riscontra anche nel caso di una società di capitali che diventa una comunione

¹⁸ Sull’assenza di soggettività giuridica della comunione di azienda, si rinvia a G. MARASÀ, *Le trasformazioni eterogenee*, in *Riv. Notariato*, 2003, I, p. 596.

¹⁹ In altri termini, nello schema della trasformazione è stato definitivamente rotto l’ostacolo teorico costituito dall’estinzione dell’ente collettivo, tanto che taluna dottrina ha finito per ammettere la liceità anche della trasformazione di una società di capitali unipersonale in impresa individuale (v. M. SARALE, *Le operazioni straordinarie*, in *Il nuovo diritto societario*, diretto da Cottino, Bonsante, Cagnasso, Montalenti, Bologna, 2004, p. 2288).

²⁰ In tal senso C. BENESPERI, *Trasformazione eterogenea: da società di persone a impresa individuale?*, in *Giur. comm.*, 2007, II, p.1132.

²¹ Occorre rilevare inoltre che sotto il profilo letterale l’art. 2500-*septies*, c.c., nel descrivere le diverse ipotesi di trasformazione eterogenea non contempla in alcun modo le società di persone, adombrando la necessità che siano coinvolte società di capitali come punto di arrivo o di partenza dell’operazione. In tal senso milita anche la stessa Relazione governativa di accompagnamento alla riforma societario allorquando precisa che la disciplina di cui agli artt. 2500-*septies* e 2500-*opties* trova applicazione “soltanto quando si trasformi e risulti dalla trasformazione una società di capitali”. Tuttavia tale conclusione non risulta assolutamente condivisibile: il legislatore non sembra perseguire l’intento di creare un sistema disciplinare autosufficiente ed esaustivo, ma sembra preoccuparsi solo di fornire una regolamentazione delle situazioni più frequenti; peraltro, se il silenzio del legislatore dovesse essere interpretato come divieto, e quindi si dovesse intendere l’elencazione del codice civile come tassativa, si dovrebbe concludere per la non ammissibilità anche fattispecie pacificamente ammesse, quali la trasformazione tra società di persone e tra società di capitali (in tal senso M. SARALE, op. cit., p. 2298; U. SANTOSUOSSO, *Commento all’art. 2500-opties*, in *Società di capitali* (a cura di) G. Niccolini e A. Stagno D’Alcontres, Napoli, 2004; M. MALTONI e F. TASSINARI, *La trasformazione delle società*, Milano, p. 228; v. anche PINARDI, *La nuova trasformazione: profili applicativi*, in *Notariato*, 2005, p. 85).

²² Nonostante il codice civile non abbia mai definito la trasformazione (così G. MARASÀ, *Le trasformazioni eterogenee*, in *Riv. not.*, 2003, p. 585; M. PINARDI, *La trasformazione*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 17), la dottrina ha in passato individuato i tratti della trasformazione nel cambiamento del tipo legale di società operato per volontà della società medesima, che con un atto di autonomia privata desidera mutare il modello di organizzazione normativa dei rapporti sociali e di gestione dell’impresa collettiva cambiando il tipo societario, ma lasciando inalterata l’identità del soggetto (per una panoramica delle diverse posizioni dottrinarie, v. O. CAGNASSO e M. IRRERA, *Società di capitali (cod. civ. 2498-2510)*, in *Giur. sistem. .di dir. civ. e comm.*, fondata da BIGIAMI, Torino, 1990, p. 313. Tale ricostruzione segna il superamento di alcune risalenti interpretazioni dell’istituto che ne avevano ravvisato un fenomeno novativo, implicante lo scioglimento e l’estinzione della società

di azienda, perché vi è sempre la permanenza di una pluralità di contitolari, idonea a conservare, o a riprendere in momenti successivi, l'esercizio congiunto dell'impresa²³: mentre non emerge, invece, nel caso del socio superstite che continua l'impresa sociale, allorquando cioè il titolare dell'impresa e dell'azienda diventa unico²⁴.

A ciò si aggiunge la considerazione – estremamente pratica – che il patrimonio della società al momento della sua devoluzione al socio potrebbe non essere più costituito da una azienda, ma da un mero elenco di attività e passività, in quanto – per esempio – è già intervenuta una fase di smembramento delle attività aziendali in una ottica liquidatoria; in tal caso, in assenza cioè di una azienda, ogni avvicinamento tra l'assegnazione al socio superstite ad una sorta di trasformazione involutiva dello schema societario risulta davvero ardua, con la conseguenza che i sostenitori di questa tesi si vedrebbero costretti a proporre una casistica differenziata in relazione alla presenza di una azienda piuttosto che di un mero e disarticolato insieme di attività e passività²⁵.

Inoltre la predetta tesi mostra i suoi limiti allorquando, nell'attribuire particolare rilievo all'azienda, o meglio all'esigenza di tutelare, rendendola giuridicamente possibile, la conservazione funzionale della stessa anche attraverso l'assorbimento in una nuova impresa individuale della totalità dei rapporti giuridici già facenti capo alla società, sacrifica i creditori sociali limitando i loro strumenti di tutela; in termini più concreti, se si accettasse questa tesi, i creditori sociali sarebbero garantiti solo dalla possibilità di opporsi alla ipotesi di trasformazione ai sensi dell'art. 2500 *novies*, e quindi verrebbero privati da quella protezione – fatta di precisi divieti e specifiche responsabilità – che viene tessuta dagli artt. 2280 e 2491 c.c.²⁶.

In conclusione, pur evidenziando gli evidenti pregi della tesi che assimila la continuazione dell'impresa da parte del socio superstite ad una particolare ipotesi di trasformazione, si ritiene che la fattispecie in esame debba essere inquadrata quale assegnazione dell'azienda all'unico socio, in un'ottica

trasformata, e la costituzione di una nuova entità. L'attuale assetto normativo ha inevitabilmente imposto alla dottrina di estendere la nozione di trasformazione, ma sempre confermandone comunque la natura di operazione destinata alla conservazione del vincolo di destinazione impresso all'impiego di un patrimonio nel segno della continuità dell'ente anche a fronte di modificazioni sostanziali delle regole di partecipazione all'attività comune e degli scopi perseguiti, come nel caso di trasformazione in comunione di azienda (anche per ulteriori rinvii bibliografici, v. M. MALTONI, *I limiti all'autonomia privata nelle trasformazioni eterogenee*, in *Riv. not.*, 2003, p. 1398). Quest'ultima ipotesi, tuttavia, alimenta il rischio di una reviviscenza delle originarie concezioni novative stante la sua caratteristica di incidere radicalmente oltre che sullo scopo dell'ente anche sulla causa del rapporto.

²³ Sul punto v. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 3/2005/T. V. sul punto anche S. D'AGOSTINO, *La trasformazione eterogenea*, in *Riv. notariato*, 2008, p. 349; M. MALTONI e A. TRADI, *La trasformazione eterogenea da società di capitali in comunione di impresa e viceversa*, in *Notariato*, 2004, p. 155.

²⁴ In tal senso F. TESAURO, *Profili fiscali della trasformazione straordinaria*, in *Gli effetti fiscali della riforma tributaria*, in *Il fisco*, 2005, p. 8432. Sul punto v. anche Corte d'Appello di Torino, 14 luglio 2010, in *Riv. notariato*, 2011, II, p. 423, con nota di R. SCUDERI (*La questione dell'ammissibilità delle trasformazioni eterogenee cd. "atipiche" ed in particolare la trasformazione di società di persone in impresa individuale*) per la quale sia nella trasformazione da o in comunione di impresa che nelle operazioni di passaggio da o in impresa individuale si è in presenza di un fenomeno di stampo successorio incompatibile con la continuità che caratterizza le trasformazioni societarie; tuttavia, solo con riferimento alle comunioni d'azienda, il legislatore opera una *fictione juris* affinché tali fattispecie possano essere disciplinate secondo un modello previsto per le operazioni nelle quali è garantita la continuità soggettiva.

²⁵ In tal senso v. C. BENESPERI, *Trasformazione eterogenee: da società di persone a impresa individuale*, in *Giur. Comm.*, 2007, II, p. 1138; M. MALTONI e F. TASSINARI, *La trasformazione delle società*, Milano, 2005, p. 298.

²⁶ Per tali argomentazioni conclude per l'impossibilità di riferire il fenomeno dell'involuzione di società di persone in impresa individuale nell'ambito della trasformazione C. UNGARI TRANSATTI, *cit.*, p. 164. *Contra* C. BENESPERI, *op. cit.*, p. 1139, per il quale la tutela dei creditori delineata dall'art. 2500-*novies* cc., nonché quella derivante dall'applicazione analogica degli artt. 2500-*quinquies* e 2500-*sexies* c.c. è sufficientemente adeguata, in quanto è la stessa che l'ordinamento riconosce ai creditori nel caso di trasformazione da o in comunione di impresa.

liquidatoria del patrimonio sociale, anche se non si possono sottacere le criticità connesse con l'affievolimento delle tutele in favore dei creditori sociali conseguente alla loro parificazione con i creditori personali del socio superstite.

2. La disciplina ai fini delle imposte dirette in tema di continuità dell'azienda

Le problematiche relative alla qualificazione civilistica degli atti con i quali il socio superstite di società di persone continua l'impresa sociale si riflettono evidentemente anche sul regime tributario della fattispecie, con conseguenze particolarmente rilevanti sia nell'imposizione diretta che in quella indiretta.

In passato maggiore attenzione è stata dedicata all'ambito delle imposte indirette, in merito alle modalità di tassazione del trasferimento della azienda tra la società ed il suo socio, soggetti giuridici sempre distinti ed autonomi anche se nel caso di specie risultano nella sostanza coincidenti. L'approccio dottrinario prevalente ha ricondotto – almeno a questi fini - la fattispecie ad una sorta di assegnazione di beni ai soci, trovando in tal senso diffusi consensi nella giurisprudenza: più problematica è invece l'individuazione della misura dell'assoggettamento ad imposta di registro, sulla quale peraltro la Suprema Corte non si è espressa in modo univoco, giudicando applicabile in occasioni diverse sia l'imposta nella misura proporzionale del 3%²⁷, che l'imposta in misura fissa²⁸.

La questione verte sull'interpretazione dell'art. 2 della Tariffa allegata al Dpr. n. 131/1986, il quale quantifica l'aliquota dell'imposta di registro nel 3% per tutti gli atti previsti dall'art. 1, comma 1, della medesima Tariffa, che abbiano ad oggetto diritti su beni diversi da quelli indicati nell'art. 7 (natanti, imbarcazioni e navi) e nell'art. 1. Quest'ultimo, a sua volta, per quanto qui interessa, si occupa degli "atti traslativi di beni a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere". Dal combinato disposto delle predette disposizioni, si ricava che l'atto di trasferimento di azienda, sempreché evidentemente a titolo oneroso, dovrebbe essere assoggettato all'art. 2 della Tariffa, salvo applicare l'art. 1 qualora dell'azienda facessero parte beni immobili o diritti reali immobiliari di godimento. Sennonché nello schema applicativo dell'imposta di registro viene riservata la tassazione in misura fissa a quei trasferimenti nei quali il passaggio avviene, più che in funzione di un effettivo realizzo, per continuare l'attività intrapresa in nuovo modello giuridico; l'art. 4 della tariffa segna infatti la precisa scelta del legislatore di sottoporre a tassazione proporzionale gli apporti con i quali i beni sono conferiti all'ente societario, e al contempo di dispensare (attraverso la tassazione in misura fissa²⁹) i trasferimenti di aziende o di rami di aziende inseriti nell'atto costitutivo o in una più complessa ipotesi di riorganizzazione societaria; gli elementi che accomunano le fattispecie incoraggiate con la tassazione in

²⁷ Cass. 15 maggio 2008, n. 12213.

²⁸ Cass., 16 febbraio 2007, n. 3670 e 3671.

²⁹ Come noto, fino alla modifica introdotta dall'10, comma 1, lett. a), l. 23 dicembre 1999, n. 488 (legge finanziaria 2000), gli atti di conferimento di aziende di riorganizzazione erano assoggettati all'imposta nella misura dell'1%: solo dopo la predetta modifica, che ha accolto le indicazioni di cui alla Direttiva del 10 giugno 1985, n. 303, l'imposta si applica in misura fissa. Si evidenzia altresì che secondo la prassi (Ris. 3 luglio 2001, n. 99/e) e la dottrina (M. BASILAVECCHIA, *Applicazione dell'imposta di registro in caso di "trasformazione" di società di persone in ditta individuale*, Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 3/2005/T, p. 4) la medesima soluzione dovrebbe valere nel caso in cui nel patrimonio sociale fossero compresi, tra l'altro, anche beni immobili.

misura fissa possono allora essere individuati per un verso dalla continuità dell'impresa nel nuovo soggetto giuridico, e per l'altro nella continuità dei soggetti che, ancorché con un diverso titolo, partecipavano prima all'azienda trasferita e partecipano successivamente a quella risultante dall'atto traslativo³⁰.

Sul punto occorre preliminarmente rilevare come generalmente venga dato per scontato che quanto assegnato al socio superstite costituisca un'azienda o quantomeno un suo ramo, con la conseguenza concreta di riconoscere al trasferimento così realizzato l'imposizione in misura fissa a fini del registro e l'esclusione a fini IVA; eppure – come si è già accennato innanzi – si ritiene che la presunzione che il socio superstite continui l'attività precedentemente svolta vada sempre verificata nel caso concreto, in quanto l'oggetto del trasferimento potrebbe non essere costituito da un'azienda: si riporta, solo a titolo di esempio, l'ipotesi in cui la società è divenuta non più operativa in quanto ha ridotto la sua gestione ad un'attività di mero godimento, ovvero è già stata smembrata e liquidata parte dell'azienda³¹.

E' appena il caso di accennare come ai fini dell'imposta di registro la qualificazione della continuazione dell'impresa in forma individuale da parte dell'unico socio superstite assume rilevanza solo a seconda che si assimili l'operazione ad una cessione ovvero ad un atto di riorganizzazione della stessa, in quanto la distinzione tra "assegnazione liquidatoria" o "trasformazione" che ha sollevato la dottrina civilistica non rileva particolarmente ai fini di questa imposta: è noto che per queste ultime ipotesi è previsto comunque l'assoggettamento ad imposta fissa.

La prassi appare certa dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, e ciò ha contribuito a non alimentare il contenzioso: in dettaglio l'Agenzia dell'Entrate riconduce la fattispecie nello schema di un'assegnazione che costituisce la parte finale della liquidazione della società, individuando in tale atto tutti gli elementi di un trasferimento di azienda suscettibile di rientrare negli "atti propri della società" a norma dell'art. 4³².

La giurisprudenza, invece, ha assunto un indirizzo altalenante tanto da concludere, in due ravvicinate sentenze, prima che trattasi di assegnazione³³ e poi, all'opposto, di cessione di azienda³⁴: fermo restando le considerazioni esposte nella premessa civilistica di questo studio, si propende per la tassazione in misura fissa, a prescindere dalla precisa qualificazione della fattispecie, perché si ritiene che l'art. 4 della Tariffa sia indirizzato agli atti in senso ampio di conferimento nonché, nell'ottica speculare dell'imposta, a quelli di "conferimento rovesciato" (rovesciato in quanto diretto dalla società "morente" alla costituenda ditta individuale), ed appare evidente che l'atto traslativo con cui il socio superstite si

³⁰ V., di recente, Cass., 16 febbraio 2007, n. 3671; Cass., 18 novembre 2008, n. 27349.

³¹ La problematica accennata nel testo si risolve pertanto nella verifica – invero non sempre agevole – che la cessione abbia ad oggetto una azienda, anche alla luce di quell'orientamento dottrinario secondo il quale nel diritto tributario, e soprattutto nelle imposte indirette, il concreto di azienda non sarebbe coincidente con quello elaborato dalla dottrina giuscommercialistica. A tal proposito, si rinvia a G. TINELLI, *Azienda nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. comm.*, Torino, 1997, p. 104; F. COGNANI, *Voce Azienda II* Diritto tributario, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, p. 3; A. DI PIETRO, *Atti societari ed imposizione tributaria*, (a cura di) Padova, 2005, 72. In merito alla nozione "omnicomprensiva" di azienda da assumere a fini tributari rispetto a quella "riduttiva" ricostruita in ambito civilistico, v. S. LA ROSA, *Cessione di azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva*, in *Rass. trib.*, 1980, p. 306; A. CARINCI, *Il trasferimento di azienda a fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 1177; T. TASSANI, *Cessione di azienda ed esercizio di attività nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 763.

³² Ris. n. 3 aprile 2006, n. 47e.

³³ Cass., 16 febbraio 2007, n. 3670 (in senso analogo n. 3671).

³⁴ Cass. 15 maggio 2008, n. 12213.

assegna l'impresa sociale venga effettuato a tacitazione dei propri diritti di partecipazione, e non certo al fine della sua cessione³⁵.

Per quanto attiene al regime della fattispecie a fini IVA, si possono estendere le conclusioni raggiunte in materia di imposta di registro, in considerazione delle analoghe disposizioni che individuano l'ambito soggettivo del tributo comunitario; a fronte, infatti, della chiusura del ciclo impositivo IVA operata dall'art. 2, comma 2, n. 6), del DPR n. 633/1972, per il quale le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo costituiscono una fattispecie di autoconsumo esterno e quindi assimilate ad un trasferimento di beni con applicazione dell'IVA, lo stesso articolo al comma successivo (lett. b) esclude dalle cessioni di beni, e quindi dall'applicazione dell'imposta, i conferimenti in società o enti che abbiano ad oggetto aziende o rami di aziende³⁶.

Tale indirizzo è seguito anche in ambito comunitario, ove la Corte di Giustizia si è pronunciata in relazione all'art. 5, n. 8, della VI Direttiva n. 77/2888, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari³⁷: la Corte ha infatti rimarcato che qualora uno Stato membro si sia avvalso della facoltà, prevista nelle direttive in materia, di considerare come non rilevante a fini IVA la cessione di beni in occasione del trasferimento di azienda, tale soluzione deve essere necessariamente estesa a tutti i trasferimenti di azienda o parti autonome della stessa, compresi gli elementi materiali ed eventualmente immateriali che la compongono; e ciò all'unica condizione che il beneficiario intenda gestire l'azienda in tal modo trasferita e non si limiti a liquidarla.

La disciplina, invece, ai fini delle imposte ipotecarie e catastali presenta differenti peculiarità: come noto, l'applicazione in misura fissa del prelievo ipocatastale è riservata solo alla trasformazione societaria, e manca il richiamo sovvenzionale in favore delle assegnazioni dei beni ai soci che invece si incontra nel DPR n.131/1986; in considerazione delle perplessità innanzi manifestate nel ricondurre la fattispecie in esame nello schema delle trasformazioni, si deve pertanto concludere per la tassazione proporzionale.

3. La disciplina ai fini delle imposte indirette, con particolare attenzione al regime delle plusvalenze di impresa.

Sotto il profilo delle imposte dirette, la disciplina della fattispecie è in prima approssimazione semplice, in quanto – come innanzi detto - la dottrina maggioritaria riconosce da tempo nell'attribuzione al socio superstite una particolare ipotesi di assegnazione di beni ai soci inserita nello schema dello scioglimento/liquidazione della società, ed è ormai un principio consolidato che le assegnazioni ai soci rappresentino una modalità di fuoriuscita (ancorché senza corrispettivo) dei beni

³⁵ In favore di tale interpretazione estensiva dell'art. 4 della Tariffa è M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 4; F. CICOGNANI, *Liquidazione della società di persone, assegnazione dell'azienda sociale al socio che prosegue l'esercizio dell'impresa, ed imposizione indiretta in una recente sentenza della Cassazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, II, p. 29. Si segnala che per C. UNGARI TRANSATTI, *op. cit.*, p. 165 tale conclusione risulta adeguata nel solo caso in cui l'assegnazione sia formalizzata da un atto giuridico dotato di effetti traslativi. L'A. manifesta invece perplessità nel caso in cui il socio attenda il decorso del semestre per ricostituire la pluralità dei soci, provvede all'estinzione dei debiti sociali, e infine chiede la cancellazione della società, perché in tal caso il trasferimento del patrimonio sociale residuo è un diretto effetto della legge.

³⁶ Con riferimento alla disciplina delle "trasformazioni-scioglimento" in materia di imposte indirette, v. F. CICOGNANI, *Profili tributari delle trasformazioni di società ed enti*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 454.

³⁷ Corte Giust. UE 27 novembre 003, causa C-497/01, in *Rass. trib.*, 2004, p. 729, con nota di T. TASSANI, *Cessione di azienda ed esercizio dell'attività nell'imposta sul valore aggiunto*.

dall'impresa alla quale segue l'imponibilità della plusvalenza (o minusvalenza³⁸) accumulata dagli stessi beni durante la loro permanenza nell'impresa³⁹.

Sotto il profilo sistematico, allora, anche le assegnazioni attraverso le quali viene attribuito al socio superstite il patrimonio sociale residuo - a prescindere che si tratti o meno di una azienda - dovrebbero rientrare tra le ipotesi di emersione di plusvalenze imponibili⁴⁰.

Ciò premesso, occorre evidenziare come l'Agenzia delle entrate abbia al contrario riconosciuto la neutralità ai fini delle imposte dirette dello scioglimento di una società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci purché il socio superstite continui l'attività e mantenga inalterati i valori (fiscali) dei beni⁴¹; in buona sostanza per il Fisco - in questo caso straordinariamente "benevolo"⁴² verso il contribuente - la società non realizza alcuna plusvalenza con tale "speciale" assegnazione, e pertanto l'intera vicenda viene valutata in termini di continuità "tributaria"⁴³.

Siffatta ricostruzione ministeriale si è stratificata nel tempo, non negando affatto la discontinuità - in vero scontata - tra l'ente societario e la persona fisica che continua l'attività, ma superando tale diversità di soggetti in forza della "sostanziale neutralità fiscale" di questa che è stata nell'occasione definita come una "atipica" trasformazione⁴⁴.

Si sono già innanzi manifestate le difficoltà nel ricomprendere sotto il profilo civilistico l'involuzione da società a impresa individuale tra le ipotesi di trasformazione e quindi si nutrono perplessità in merito all'estensione della neutralità fiscale prevista per le trasformazioni anche alla fattispecie in esame; sul punto occorre, infatti, rimarcare che il codice civile sembra invero non coniugare le trasformazioni societarie con la tutela dell'attività di impresa e della sua continuità, nemmeno allorquando si tratta di trasformazioni eterogenee di società in enti non societari; valorizza, invece, la conservazione di patrimoni autonomi, come anche accade nell'ipotesi di trasformazione di una società in comunione di

³⁸ In merito al tema della deducibilità delle minusvalenze assimilate, si consenta il rinvio a N. FORTUNATO, *Considerazioni critiche sulla indeducibilità delle "minusvalenze assimilate"*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 131.

³⁹ L'imponibilità delle plusvalenze latenti sul complesso aziendale oggetto della involuzione della società in ditta individuale del socio superstite è sostenuta senza esitazioni da M. MICCINESI, *La plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993, p. 250, anche qualora il soggetto assegnatario prenda in carico i beni allo stesso valore fiscale in precedenza loro riconosciuto. Per quanto attiene specificatamente all'avviamento dell'azienda assegnata, R. OBERTI BECCHI, *Imponibilità dell'avviamento nell'ipotesi di assegnazione della azienda di società personale ad uno dei soci, cessionario delle altre quote sociali*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, II, p. 18, conclude per la sua imponibilità evidenziando come la fattispecie debba configurarsi come una cessione di azienda tra due soggetti distinti. Per una più ampia disamina dei contributi dottrinari sul tema, si consenta il rinvio a N. FORTUNATO, *Profili tributari delle assegnazioni di beni ai soci*, Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 44.

⁴⁰ Si anticipa che alle medesime conclusioni era pervenuta già la prevalente dottrina in vigore del DPR. n. 645/1958: v. G.C. CROCATTO, *Sulla tassabilità dell'avviamento in caso di scioglimento della società e assegnazione dell'azienda all'unico socio*, in *Dir. prat. trib.*, 1968, p. 1086; A. NIGRO, *Scioglimento di società di persone ed imposta di ricchezza mobile sull'avviamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1968, II, p. 1086.

⁴¹ Circ. 19/6/2002, n. 54/e.

⁴² E' appena il caso di evidenziare come l'interpretazione ministeriale non si traduca in un risparmio di imposta, ma più semplicemente nel rinvio della imponibilità della plusvalenza già latente in capo alla società al successivo atto di estromissione del bene da parte dell'impresa individuale che lo ha ricevuto in seguito all'assegnazione di cui si discute; nel frattempo, ovviamente, il bene potrebbe aver accumulato o perso l'originaria plusvalenza latente. In estrema sintesi, la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti si traduce nel rinvio della tassazione della plusvalenza, ed il suo vantaggio consiste nel profilo finanziario della vicenda nel quale il tempo "guadagnato" da tale posticipo assume rilievo determinante.

⁴³ V. ad esempio nella Circ. n. 54/e le indicazioni in merito alle modalità di allineamento delle dichiarazioni ante e post assegnazione.

⁴⁴ V. Ris. 3/4/2006, n. 47/E; Circ. 26/2/2008, n. 13/E; Ris. 30/7/2009, n. 329/E. Cfr. anche V. FICARI, *Trasformazione "involutiva" da impresa collettiva a individuale senza trasferimento dell'azienda*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 129, che distingue tra l'intento liquidatorio che si realizza in occasione delle più consuete assegnazioni ai soci, e la volontà invece nella fattispecie di continuare l'attività di impresa (che definisce pertanto "impropriamente trasformativa").

azienda, ove dall'esercizio di impresa si passa addirittura alla titolarità statica di beni ma pur sempre garantendo l'integrità e l'unitaria destinazione funzionale del complesso aziendale⁴⁵.

Se pertanto si dubita del pieno fondamento della tesi ministeriale secondo la quale la neutralità fiscale della fattispecie in esame sarebbe ricavabile da quella prevista dal TUIR per le trasformazioni⁴⁶, occorre altresì segnalare come altre specifiche disposizioni hanno scardinato il quadro normativo tradizionalmente disegnato dal TUIR per consentire la neutralità fiscale di determinate fattispecie, che non sarebbero neutrali in una visione sistematica del reddito di impresa⁴⁷, ma che il legislatore vuole non ostacolare ma anzi agevolare al fine di rendere meno gravoso sotto il profilo fiscale il passaggio generazionale dell'attività.

Ci si riferisce, per intenderci, alle diverse disposizioni che sono intervenute in materia di trasferimento d'azienda per causa di morte o per atto a titolo gratuito, volte a sancire in questi casi il principio della continuità dei valori fiscalmente riconosciuti e del regime di impresa almeno fino a quando il compendio aziendale non viene alienato, successivamente, dall'erede o dal donatario. E' da imputare all'art. 3, comma 25, della L. 23 dicembre 1996, la prima introduzione espressa, nel comma 5 dell'art. 54 del vecchio TUIR, di un regime di neutralità per le cessioni a titolo gratuito dell'azienda, testualmente limitato ai soli trasferimenti in favore dei familiari dell'imprenditore-cedente; di seguito all'art. 16, comma 2, della L. 18 ottobre 2001, n. 383, in forza del quale la predetta neutralità è stata assicurata a tutti i casi di trasferimento dell'azienda, a titolo di successione per morte o per donazione, condizionandola alla "prosecuzione dell'attività", ed indipendentemente dal coinvolgere o meno i familiari dell'imprenditore; ed infine all'attuale art. 58, comma 1, TUIR, il quale abbandona tanto il riferimento al requisito del rapporto di familiarità tra cedente e cessionario, quanto quello relativo alla necessaria continuazione dell'impresa da parte del successore (o dei successori)⁴⁸.

Da tale evoluzione normativa si ricava come il legislatore abbia in sostanza spostato progressivamente la propria attenzione (e conseguentemente abbia ampliato la fattispecie cui riferire il

⁴⁵ Sul punto cfr. M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1996, p. 350, in riferimento alla comunione tra coniugi.

⁴⁶ In tal senso T. TASSANI, *Scioglimento della società di persone e continuazione dell'attività da parte del socio superstite: profili fiscali*, in *Notariato*, 2010, p. 91; ID., *La trasformazione di società in impresa individuale*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1954; E. BELLI CONTARINI, *Modificazione della compagine societaria nelle società di persone a seguito di scioglimento parziale del rapporto sociale: aspetti fiscali* in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 847. Anche per F. MENTI, *La liquidazione della società di persone e l'assegnazione al socio superstite dell'azienda sociale per la continuazione dell'attività di impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, p. 509, la circostanza che il socio continui l'attività di impresa della società senza modificare i valori fiscalmente riconosciuti dei beni compresi nell'azienda sociale non è di per sé elemento sufficiente per sostenere che non vi sia stato realizzo delle plusvalenze latenti". Peraltro sulla non perfetta coincidenza tra la qualificazione civilistica e quella fiscale in materia di trasformazioni eterogenee, si rinvia a F. TESAURO, *Profili fiscali della trasformazione straordinaria*, cit., p. 8432.

⁴⁷ Sulla sistematicità della tassazione delle plusvalenze in seguito al trasferimento a titolo gratuito dell'azienda si è sviluppato un ampio dibattito con soluzioni talvolta contrastanti: tra i numerosi contributi in materia, si rinvia anche per migliori indicazioni bibliografiche, a R. LUPI, *Profili tributari della fusione di società*, Cedam, Padova, 1989, 53-54; A. FANTOZZI e R. LUPI, *Le società per azioni nella disciplina tributaria*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da G.E. Colombo e G.B. Portale, Torino, 1993, p. 33; D. STEVANATO, *Inizio e cessazione nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 179; F. PAPARELLA, *Brevi note sul regime fiscale dei trasferimenti a titolo gratuito*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 164; più di recente, V. MASTROIACOVO, *Non è soggetto ad imposizione il passaggio generazionale dell'azienda*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 327; M. BEGHIN, *Il trasferimento dell'azienda e l'imposizione delle plusvalenze nei recenti arresti giurisprudenziali: alla ricerca di punti Fermi e di schemi generali di ragionamento*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2008, p. 142.

⁴⁸ Salvo aggiungere la previsione dell'ultimo periodo del 1 co., grazie al quale è conservata la neutralità dell'operazione anche nella successiva assegnazione a uno o più eredi dell'azienda trasferita, a seguito dello scioglimento della società costituita dagli eredi.

regime di neutralità) dal passaggio generazionale all'interno del nucleo familiare alla prosecuzione dell'attività imprenditoriale in ragione di un assetto "non pienamente" realizzativo⁴⁹.

Nonostante detta evoluzione in senso estensivo, si dubita di poter ricavare dalla neutralità del trasferimento dell'azienda a titolo gratuito o per causa di morte elementi di sostegno in favore della neutralità del trasferimento dell'impresa sociale al socio superstite, in quanto quest'ultima fattispecie – come si è sostenuto nel precedente paragrafo – risulta estranea allo schema della modificazione soggettiva tipica del fenomeno successorio: si ritiene, cioè, che la disomogeneità del modello sociale con quello della impresa individuale imponga che il trasferimento dell'azienda sociale al socio superstite passi per il tramite dell'assegnazione, e cioè per un atto traslativo tra due soggetti, la società ed il suo socio, tra loro legati ma al contempo - per quanto qui interessa - autonomi e separati, poiché tra loro soggettivamente diversi e distanti nonostante rappresentino economicamente il medesimo patrimonio.

Fermo restando le problematiche che nella fattispecie emergono in capo alla società assegnatrice, si ritiene opportuno evidenziare anche quelle che interessano la posizione del socio superstite: la questione verte essenzialmente sull'assenza nel TUIR di una disposizione sistematica che qualifichi e disciplini i proventi conseguiti dal socio in seguito alla liquidazione di una società di persone, nonostante nel tempo si siano stratificate alcune prescrizioni di dettaglio che sembrano dare per scontata una precisa qualificazione della vicenda a fini reddituali.

Già con l'introduzione del TUIR, l'art. 6 del DPR 4 febbraio 1988 si preoccupava infatti di precisare che ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi erano applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni dello stesso testo unico in materia di utili di partecipazione; in vero la particolare tecnica normativa utilizzata nell'occasione, caratterizzata da richiami e rinvii contenuti ad altri articoli del TUIR, non risultava particolarmente agevole nell'interpretazione, e peraltro è stata complicata dai numerosi maquillage e ricomposizioni che il TUIR ha nel tempo subito anche se le disposizioni che qui interessano non sono state mai modificate nella sostanza del loro contenuto.

La disposizione prima contenuta nell'art. 6 è stata poi trasfusa nel corpo del TUIR con l'art. 20 *bis*⁵⁰, il quale si connota anch'esso per una formulazione non particolarmente sistematica: infatti questa

⁴⁹ Occorre accennare che anche con riferimento ai conferimenti di azienda il nostro legislatore ha dato particolare rilievo, ai fini del trattamento tributario, all'aspetto funzionale dell'apporto nel quadro di operazioni di ristrutturazione aziendale. Come noto, infatti, dapprima con il D.lgs. n. 358/97 e successivamente con l'art. 176 TUIR (modificato dal D.Lgs. n. 344/2003) è stato previsto per i conferimenti aventi ad oggetto complessi aziendali il regime fiscale "naturale" di automatica continuità di valori fiscalmente riconosciuti, nonostante il conferimento in società, quale tradizionale forma di impiego del capitale, costituisca certamente una vicenda realizzativa (sul punto, si rinvia, anche per migliori indicazioni sulla dottrina in materia, a G. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Cedam, Padova, 2008, p. 272).

In sintesi, le norme sopra richiamate rilevano come il legislatore abbia definitivamente scelto (anche in una logica di effettiva armonizzazione della normativa comunitaria) di garantire la neutralità fiscale a tutte le operazioni strumentali alla riorganizzazione aziendale, superando nell'ottica della funzione la differenziazione tra operazioni straordinarie strutturalmente – e tradizionalmente - neutre, quali fusioni e scissioni, e quelle strutturalmente realizzative, quali appunto i conferimenti; ciò nonostante, si ritiene che tale disciplina non possa offrire un contributo ricostruttivo al regime fiscale dell'involuzione da società ad impresa individuale, in quanto risultano distanti tra loro proprio le finalità delle operazioni di cui si discute: con il conferimento di azienda, infatti, si persegue l'obiettivo strategico di riorganizzare le attività sociali in un nuovo schema soggettivo, senza tuttavia coinvolgere in alcun modo – nemmeno sotto il profilo formale - i soci della conferente, che continuano ad essere legati con l'ente dall'originario vincolo. Con l'assegnazione al socio superstite dell'azienda sociale non si compie, invece, alcuna operazione di riorganizzazione della società in un modello più articolato, quanto piuttosto si consuma l'ultimo momento della vita sociale segnato dalla dissoluzione del patrimonio autonomo della società in favore del suo unico socio.

norma solo incidentalmente qualifica i proventi dei soci delle società personali in caso di recesso, esclusione, riduzione del capitale e liquidazione come redditi di partecipazione, preoccupandosi principalmente di individuare le regole di determinazione di tali particolari ipotesi reddituali. Peraltro anche il suo richiamo all'art. 17, comma 1, lett. l) del TUIR non risulta dirimente in quanto quest'ultima norma regola la tassazione separata, mentre l'art. 20 *bis* ha espressamente un ambito di applicazione che travalica le ipotesi di tassazione separata.

Per quanto attiene poi alle modalità di determinazione dei redditi conseguiti in seguito alla liquidazione-cessazione del rapporto sociale, l'art. 47, comma 7 del TUIR⁵¹, a cui l'art. 20 *bis* fa rinvio a tal proposito, stabilisce – come noto - che le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto o di liquidazione delle società costituiscono utili per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

Il problema quindi verte sulla esatta qualificazione dei proventi oggetto della presente analisi, e più in generale di quelli derivanti al socio di società personali a seguito della liquidazione della quota; l'indiretto e generico richiamo nell'art. 20 *bis* ai “redditi di partecipazione” evoca nell'interprete quella particolare categoria innominata di redditi prodotti in forma associata ai sensi dell'art. 5 TUIR, imputabili ai soci secondo il principio di trasparenza, mentre il rinvio all'art. 47 avvicina evidentemente la fattispecie ai redditi di capitale. Secondo una prima impostazione – per la quale si propende e che di recente è stata sostenuta anche dall'Amministrazione finanziaria⁵² – quella dei redditi di partecipazione non sarebbe una categoria autonoma ma assumerebbe la natura della categoria reddituale da cui trae origine: il caso di specie costituirebbe allora una sfaccettatura particolare del reddito di impresa, ed il rinvio all'art. 47 – e quindi ai redditi di capitale – andrebbe ridimensionato ai soli fini della determinazione del reddito da sottoporre a tassazione, il quale sarebbe peraltro comunque sempre regolato secondo il principio di competenza⁵³.

All'opposto, l'altra interpretazione attribuisce al richiamo all'art. 47 una forza attrattiva della fattispecie in esame alla categoria dei redditi di capitale; tale qualificazione trova argomenti di sistema anche sulla definizione residuale di reddito di capitale contenuta nell'art. 44, comma 1, lett. h), secondo la quale rientra in tale categoria di reddito “ogni altro provento in misura definita derivante dall'impiego di capitale”, nonché sulla considerazione che solo la categoria in questione è idonea a raccogliere non solo i frutti ordinari d'un dato impiego di capitale, ma anche le variazioni patrimoniali derivanti dall'investimento. La rilevanza di tale diversa impostazione non è evidentemente solo dottrinarica, come

⁵⁰ Il D.lgs. 18 novembre 2005, n. 247, cd. “Decreto correttivo IRES”, ha infatti introdotto l'art. 20 *bis* disponendo contestualmente l'abrogazione dell'art. 6, Dpr. n. 42/1988.

⁵¹ V. circ. 13 febbraio 2006, n. 6/e.

⁵² V. circ. n. 18 giugno 2008, 47/e; ris. 25 febbraio 2008, 64/e; circ. 17 maggio 2000, 98/e; ris. 18 aprile 2002, n.120/e,

⁵³ Cfr. sul punto anche R. LUNELLI, *Recesso da società di persone: una disciplina fiscale ancora alla ricerca di conferme*, in *Il Fisco*, 2005, p. 5125; M. LEO, *Le imposte sui redditi*, Milano, 2010, p. 504; L. LOVECCHIO, *Il recesso del socio di società personale dopo il correttivo IRES*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 197; L. MIELE, *Natura delle somme rimborsate in caso di recesso del socio*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 1143; A. STESURI, *Effetti del recesso da una società in nome collettivo sulla determinazione del reddito individuale del socio*, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 83; G. GARBARINO, *Acquisto di azioni proprie, riduzione del capitale e recesso del socio, profili tributari*, in *dir. part. Trib.*, 1992, p. 461.

si può agevolmente cogliere considerando le conseguenze di una tassazione per cassa tipica per i redditi di capitale⁵⁴.

Oltre alle sopra esposte incertezze nell'inquadrare la fattispecie in esame nella corretta categoria reddituale, l'assimilazione ai redditi di partecipazione di quanto imputato al socio e la contestuale estensione al caso di specie delle modalità di determinazione individuate dall'art. 47 per gli utili di partecipazione, sembrano essere incompatibili con il principio ispiratore dei redditi di partecipazione, e cioè quello di assoggettare direttamente in capo ai soci – pro quota e a prescindere dall'effettiva percezione - il reddito conseguito dalla società personale. Infatti, l'imponibilità del differenziale tra quanto ricevuto dal socio e il costo della quota annullata attiene evidentemente alla misurazione dei proventi dell'investimento del socio, ovvero a plusvalori completamente indipendenti dai proventi realizzati dalla società nella propria attività d'impresa i quali, secondo appunto il modello dei redditi di partecipazione, sono imponibili solo sui soci secondo la regola della trasparenza. Fermo restando la necessità che il rapporto socio-società sia sempre regolato coerentemente ai principi sistematici delle imposte sul reddito, occorre tuttavia tener presente che le criticità manifestate dalla formulazione dell'art. 20 *bis* sono stretta conseguenza dell'esigenza di evitare un salto di imposta, attesa la complessa genesi sotto il profilo reddituale di quanto ricevuto dal socio in seguito alla liquidazione della propria quota, potenzialmente derivante dal reddito realizzato dalla società come dall'investimento effettuato dal socio.

⁵⁴ V. E. POTTO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, p. 59; P. COPPOLA, *Lo scioglimento del vincolo sociale limitatamente ad un socio*, Padova, 1996, p. 152; ID., *Redditi derivanti dalla liquidazione della quota di socio di società di persone: determinazione, natura*, in *Rass trib.*, 1996, p. 64; in prassi, Circ. 13 giugno 2001, n.54