

Aspetti fiscali dell'impresa familiare

di Giovanni Valcarengi – ragioniere commercialista, revisore legale e pubblicista

Con l'istituto dell'impresa familiare, ai sensi dell'art.230-bis c.c., si disciplinano i rapporti derivanti dalle prestazioni svolte da un familiare dell'imprenditore: nel presente articolo, dopo averne tratteggiato i principi giuridici fondamentali, si analizzano gli aspetti fiscali.

Premessa

L'articolo 230-bis c.c., per quanto di interesse, prevede che:

“Salvo che sia configurabile un diverso rapporto, il familiare che presta in modo continuativo la sua attività di lavoro nella famiglia o nell'impresa familiare ha diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e partecipa agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi nonché agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato. Le decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi nonché quelle inerenti alla gestione straordinaria, agli indirizzi produttivi e alla cessazione dell'impresa sono adottate, a maggioranza, dai familiari che partecipano all'impresa stessa”.

Inoltre, la citata norma precisa che si intende come **familiare**:

- il coniuge;
- i parenti entro il terzo grado (*ndr*: genitori, nonni, bisnonni, figli, nipoti, bisnipoti, fratelli e figli di questi);
- gli affini entro il secondo (*ndr*: suoceri e cognati);

per **impresa familiare**: quella cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo¹.

Stante l'esistenza di un istituto tipizzato dal codice civile, il legislatore fiscale si occupa della specifica materia all'interno dell'art.5 Tuir, nell'alveo dei redditi tassati per “trasparenza”, vale a dire prodotti “giuridicamente” da un soggetto, ma tassati da un altro. Infatti, il D.P.R. n.917/86 precisa che il reddito dell'impresa familiare:

- è determinato unitariamente in capo al titolare;
- è imputato a ciascun collaboratore – in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili

¹ Secondo la Cassazione (sentenza n.22405 del 29 novembre 2004) l'istituto non può trovare applicazione nei casi di mera convivenza ovvero di famiglie di fatto.

– nella misura massima del 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore.

Tuttavia, il regime di imputazione “parziale” è ammesso a condizione che:

- i familiari risultino nominativamente da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, sottoscritta dall'imprenditore e dai familiari interessati, con l'indicazione del rapporto di parentela o affinità;
- la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, durante il periodo d'imposta;
- ciascun familiare attesti nella dichiarazione dei redditi di aver prestato la propria attività lavorativa nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

Poiché la norma fiscale evoca il concetto di reddito d'impresa, l'istituto non può trovare cittadinanza per attività diverse da quelle commerciali e, pertanto, per quelle che producono reddito di lavoro autonomo². In particolare, può essere richiamato l'ultimo intervento di prassi (risoluzione 13.12.1986, n.9/320), ove il Ministero ebbe modo di affermare, in risposta a un interpello di un medico esercente attività di odontoiatra che intendeva costituire un'impresa familiare facendovi partecipare come collaboratrice la moglie, addetta all'amministrazione e al rigoverno dello studio, che “*le disposizioni dell'art.230-bis c.c. non possono che riferirsi all'impresa commerciale*”. E, pertanto:

“rimangono fuori dalla portata applicativa delle disposizioni sull'impresa familiare le attività diverse da quelle commerciali e, in particolare, le attività produttive di reddito da lavoro autonomo”.

² In tal senso si vedano le risoluzioni 13.12.1986 n.9/320, 28.7.1977, n.9/889, 19.10.1976 n.9/1802 e 16.10.1976 n. 8/1104.

mo. Da quanto sopra, discende che la costituzione d'impresa familiare, nell'ipotesi prospettata, non è suscettibile di produrre alcun effetto ai fini fiscali e l'imputazione del reddito derivante dalle prestazioni di cure mediche odontoiatriche rimane unitaria e personalizzata in capo al professionista".

Ovviamente, risulta anche esclusa l'impresa familiare ogni qual volta si riscontri l'esistenza di una società, anche di fatto.

La "creazione" dell'impresa familiare

L'art.5, co.4 Tuir prevede che i redditi delle imprese familiari di cui all'art.230-bis c.c., limitatamente al 49%, siano imputati a ciascun familiare subordinatamente alla verifica di determinate condizioni.

In particolare, si prevede che i familiari dell'impresa debbano risultare *"nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti"*.

In merito all'efficacia immediata o differita della enunciazione, la circolare n.98/E/00 (par. 1.5.3) precisa che occorre distinguere:

- a) l'ipotesi in cui l'impresa sia già esistente e successivamente, nel corso dell'anno, venga enunciata la conduzione sotto la forma di impresa familiare;
 - b) da quella in cui l'attività sia iniziata *ex novo* nel corso dell'anno sotto forma di impresa familiare.
- a.** Nella prima ipotesi il predetto atto di enunciazione dell'impresa familiare formalizzato in data anteriore all'inizio dell'attività dell'impresa familiare avrà effetto fiscale a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data dell'atto di enunciazione.

b. Nella seconda ipotesi, invece, l'atto di determinazione delle quote di partecipazione agli utili può produrre effetti fiscali dal periodo stesso, a condizione che esso risulti posto in essere contestualmente all'inizio dell'attività e sia debitamente registrato nel termine fisso ordinario stabilito dalle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

Nonostante l'atto di cui trattasi non abbia natura costitutiva, bensì meramente dichiarativa in ordine alle quote determinate, non si può non osservare che esso ha pur sempre carattere negoziale, fondandosi sull'accordo delle parti per la determinazione delle quote di partecipazione agli utili *"in proporzione alla*

quantità e qualità del lavoro prestato". Pertanto è indispensabile che l'atto rechi la sottoscrizione di tutti i soggetti aventi diritto, in esso indicati.

Qualora si ricorra a una scrittura privata, l'autenticazione delle sottoscrizioni è riservata esclusivamente ai notai.

Per quanto attiene al contenuto, inoltre, è richiesta l'indicazione:

1. dell'esatta specificazione dell'impresa familiare, dell'oggetto e della sede;
2. delle generalità del titolare dell'impresa e dei collaboratori e del vincolo di parentela, o affinità con il titolare;
3. dell'espressa manifestazione di volontà che l'atto abbia valore anche per gli anni successivi, se si vuole dare all'atto validità superiore all'anno;
4. della sottoscrizione del titolare e di tutti i collaboratori indicati nell'atto.

Va rammentato come non sia più richiesta l'esplicita indicazione nell'atto delle quote spettanti ai singoli familiari, per la semplice circostanza che l'attribuzione va *"testata"* sulla base della qualità e della quantità di lavoro effettivamente prestato, quindi rappresenta un dato variabile.

Ai fini dell'imposta di registro, l'atto di costituzione/enunciazione e le eventuali modifiche scontano l'obbligo di registrazione in termine fisso di 20 giorni, con il pagamento del tributo fisso in misura di € 200,00.

Variazione dei collaboratori

L'originaria composizione dell'impresa familiare può variare nel corso del tempo:

- in diminuzione (cessazione, per alcuni familiari, della loro collaborazione o della prestazione di essa con carattere di continuità; trasferimento di quote ad altri familiari; decesso di collaboratori; trasferimento o cessazione dell'azienda);
- in aumento (matrimonio del titolare dell'impresa e concorso dei presupposti di fatto per l'insorgenza del diritto del coniuge; riconciliazione di coniugi già separati; acquisizione di nuovi collaboratori).

Nel caso di mutazione in diminuzione, non vi è dubbio che, dovendo l'imposta essere commisurata all'effettiva capacità contributiva, la quota di reddito relativa al soggetto uscito dall'impresa familiare debba essere a lui attribuita solo per il periodo dell'effettiva collaborazione prestata, e quindi commisurata al numero dei giorni compresi tra l'inizio dell'anno e la data in cui si è verificato l'evento (così circolare n.40/76).

GESTIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO

Nei casi in cui, a fronte dell'atto enunciativo iniziale si verifichino, successivamente, variazioni in aumento nella composizione dei collaboratori familiari, si rende in ogni caso indispensabile procedere alla redazione di un nuovo atto, al quale può riconoscersi effetto immediato³, a partire cioè dallo stesso anno in cui si è verificata la variazione in aumento, solo se ricorrano contestualmente le seguenti condizioni:

1. che il nuovo atto sia registrato nel termine fisso ordinario stabilito ai fini dell'imposta di registro;
2. che le quote già attribuite ai precedenti collaboratori familiari, ancorché decurtate per quanto necessario in relazione alle quote attribuite ai nuovi collaboratori, rimangano fra loro nello stesso rapporto proporzionale di prima.

Ad esempio, ipotizzando un'impresa familiare per la quale sia stata stabilita la partecipazione agli utili nella misura del 40% al titolare, 30% al collaboratore "A" e 30% al collaboratore "B", qualora nel corso dell'anno successivo venisse acquisito un nuovo collaboratore ("C") con diritto ad una quota del 20%, l'atto correlativamente posto in essere e tempestivamente registrato può avere effetto immediato dall'anno stesso, qualora le altre quote risultino proporzionalmente ridotte come appresso:

redditi impresa familiare nuova quota		100- 20% 80
- al titolare	40% di 80	32%
- al collaboratore «A»	30% di 80	24%
- al collaboratore «B»	30% di 80	24%
- al collaboratore «C»	20% del reddito totale	20%
		100%

Ovviamente, l'imputazione dei redditi, nel caso di cui innanzi, sarà fatta distinguendo, in base al numero dei giorni, il reddito dell'impresa familiare riferibile al periodo che va dall'inizio dell'anno fino alla data dell'atto di variazione e quello relativo al periodo che va da tale data fino al termine dell'anno, attribuendo agli aventi diritto la prima parte in base alle quote precedentemente vigenti e la seconda parte in base alle nuove quote determinate a seguito della variazione.

³ In tal senso sembra ancora valida l'indicazione contenuta nella circolare n.40 del 19 dicembre 1976. Una conferma indiretta si rinviene in G. Gavelli, *L'impresa familiare attende da tempo una disciplina più certa*, in "Corriere Tributario" n.39/03, pag.3224, ove si cita una nota conforme della Direzione Regionale del Piemonte, rilasciata in data 19 giugno 2003.

Le conclusioni sopra riportate risentono, inevitabilmente, della circostanza che, quando furono rilasciate, vigeva l'obbligo di indicazione delle quote percentuali spettanti direttamente nell'atto enunciativo dell'impresa familiare; posto che il requisito è oggi venuto meno si potrebbe sostenere l'efficacia immediata della modifica, senza il rispetto del vincolo di proporzionalità delle quote, sempre nell'ottica del rispetto della corretta imputazione rispetto alla qualità e quantità del lavoro prestato.

Trattamento fiscale del recesso del collaboratore

Le ipotesi sopra descritte di mutamento dei partecipanti all'impresa familiare determinano un ulteriore interrogativo: poiché la normativa civilistica stabilisce il diritto del collaboratore ad incassare gli incrementi di valore dell'azienda a lui riferibili pro quota, quali conseguenze fiscali si generano in capo al titolare e al collaboratore stesso?

Al quesito ha risposto la risoluzione n.176/E/08, partendo innanzitutto dall'analisi della natura giuridica del rapporto che si instaura tra l'imprenditore e i familiari, riscontrando che il prevalente orientamento della giurisprudenza concorda sul fatto che l'impresa familiare abbia natura individuale e non collettiva (associativa); pertanto è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti e obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi.

In base alle vigenti norme, il reddito dell'impresa è dichiarato nel suo ammontare complessivo dall'imprenditore, che è l'unico titolare dell'impresa, il quale può imputare parte del suo reddito ai familiari per un ammontare non superiore al 49%.

Ciò significa che, nella contabilità dell'imprenditore, non viene iscritto il "costo" del lavoro del collaboratore, ma lo stesso viene remunerato come quota di utile che diminuisce il reddito del titolare in dichiarazione dei redditi.

Inoltre, l'art.60 Tuir (che si riferisce ad ipotesi diverse dal diritto di partecipazione previsto dall'art.230-bis c.c.) ha stabilito che:

"non sono ammesse deduzioni a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti nonché dai familiari partecipanti all'impresa familiare di cui al comma 4 dell'art. 5"⁴.

⁴ Al riguardo Cass. n.19012/05 e n.17963/03.

Dunque, partendo dalla tesi che l'impresa familiare ha natura individuale, la partecipazione del familiare all'impresa ha una rilevanza meramente interna nei rapporti tra l'imprenditore e i suoi familiari, in quanto il fondamento di tale istituto va ravvisato nella solidarietà che deve risiedere nei rapporti familiari e nell'esigenza di tutela e valorizzazione del lavoro prestato dai componenti della famiglia che hanno dato il loro contributo all'impresa, così come stabilito dall'art.230-bis c.c..

Secondo un'interpretazione logico sistematica, quindi, le somme corrisposte dall'imprenditore non sono collegabili all'esercizio della sua attività, in quanto dirette a soddisfare esigenze estranee alle finalità e alla logica d'impresa.

In tale contesto la liquidazione al coniuge del diritto di partecipazione all'impresa familiare afferisce alla sfera personale dei soggetti del rapporto in questione e, pertanto, non è riconducibile a nessuna delle categorie reddituali previste dal Tuir; l'importo attribuito non va pertanto assoggettato ad Irpef in capo al soggetto percipiente.

Come ulteriore conseguenza discende che la somma in questione non rileva come componente negativo e non è deducibile dal reddito d'impresa, non ricorrendo il requisito dell'inerenza previsto dall'art.109, co.5 Tuir, che si configura per le spese riferite ad attività da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito.

Conferimento e cessione dell'azienda gestita in impresa familiare

Ove l'intera azienda, gestita sotto forma di impresa familiare, sia oggetto di trasferimento a terzi, a seguito di cessione o conferimento in società, si pone analogo problema a quello sopra analizzato, vale a dire chi sia il soggetto cui vada imputata l'eventuale plusvalenza o la titolarità delle quote ricevute a seguito del conferimento.

La stessa risoluzione n.176/E/08 precisa, evocando la circolare n.320/E/97, che, nell'ipotesi di conferimento in società:

"il titolare dell'impresa familiare che acquisisce la partecipazione dalla società conferitaria dovrà liquidare i diritti di credito spettanti ai collaboratori familiari secondo le regole civilistiche senza che da ciò derivino conseguenze fiscali in ordine al valore delle dette partecipazioni".

Appare opportuno segnalare, tuttavia, che per quanto attiene la tassazione della plusvalenza rinveniente

dalla cessione dell'azienda, la Cassazione - sentenze n.10017/09 e n.21535/07 - ha invece sostenuto l'imputabilità pro quota della plusvalenza ai collaboratori.

Una posizione di natura "promiscua" viene invece assunta dalla Fondazione Studi dei Consulenti del lavoro che, nel Parere n.4/11, sostiene la possibilità che la tassazione possa avvenire sull'uno o sull'altro soggetto, a seconda che il titolare decida di attribuire o meno parte della plusvalenza al collaboratore.

Cessazione dell'impresa familiare

L'atto di impresa familiare rappresenta una semplice enunciazione, che non obbliga all'imputazione del reddito ai collaboratori, in quanto tale ultima circostanza è subordinata all'effettiva prestazione lavorativa.

Per conseguenza, non appare obbligatorio provvedere ad alcun atto di cessazione dell'impresa familiare nelle fattispecie in cui non si intenda più dare corso alla ripartizione del reddito, appunto per mancanza della prestazione del familiare.

Peraltro, mantenere corrente l'enunciazione significa che, in caso di ripresa della prestazione lavorativa, si potrà nuovamente tornare all'imputazione del reddito.

La circostanza, ovviamente, va coordinata con gli obblighi di natura previdenziale, che prevedono la necessità di corrispondere i contributi anche in capo agli stessi collaboratori.

La dichiarazione dei redditi del titolare e dei collaboratori

I redditi conseguiti nell'esercizio di imprese familiari rappresentano, per il titolare, reddito d'impresa individuale e, per i collaboratori, redditi di partecipazione, essendo loro imputati a prescindere dall'effettiva percezione.

Diversamente, in caso di perdita, quest'ultima va imputata per intero al titolare dell'impresa familiare (C.M. n.40/76).

Solo in capo al titolare dell'impresa si ravvisano:

- la soggettività passiva Iva;
- gli obblighi connessi alla posizione di sostituto d'imposta;
- tutti gli altri obblighi di natura fiscale conseguenti alla posizione di imprenditore.

Infatti, l'impresa familiare non può assurgere a soggetto passivo autonomo d'imposta dato che, nel rapporto tributario, essa si immedesima con la persona fisica che ne è il titolare; e ciò ancorché il reddito

