

Studio n. 227-2015/T

## **Le vicende giuridiche dei rapporti nell'impresa familiare: profili nelle imposte sui redditi**

*Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 23 ottobre 2015*

*Approvato dal CNN nella seduta del 12-13 gennaio 2016*

**Lo studio in sintesi (Abstract):** *Nell'impresa familiare, modello ancora diffuso nel tessuto imprenditoriale italiano, la vocazione "plurale" e collaborativa è costruita dal legislatore attraverso un reticolo di rapporti giuridici che legano i familiari all'imprenditore individuale.*

*Risulta necessario chiarire in che modo questi diritti di credito/debito siano qualificabili fiscalmente, con riferimento alla imposizione sul reddito: se sono inerenti alla sfera personale o a quella imprenditoriale; se incidono sulla qualificazione fiscale dell'impresa; come si adattano al particolare sistema impositivo costruito per la imputazione dei redditi dell'impresa ai familiari.*

*Questi aspetti sono molto rilevanti, sul piano teorico come applicativo, sia nella fase di "gestione" ordinaria dell'impresa, sia, soprattutto, nelle fasi "straordinarie" dell'impresa individuale.*

*Nello studio si esaminano, in particolare, le fattispecie di fuoriuscita del collaboratore dall'impresa, di cessazione dell'impresa, di circolazione dell'azienda per effetto di cessioni e conferimenti in cui, oltre a valutare l'impatto impositivo dell'eventuale trasferimento dei beni, occorre considerare come trattare fiscalmente il diritto del familiare e l'eventuale liquidazione del medesimo, nel rapporto con l'imprenditore.*

\*\*\*

**Sommario:** 1. Premessa; 2. Natura dell'impresa familiare ed imputazione del reddito; 3. Segue: I requisiti formali per l'applicazione del regime impositivo; 4. I criteri di imputazione del reddito ai collaboratori dell'impresa familiare; 5. Le vicende relative alla "partecipazione" dei familiari all'impresa e la natura personale del rapporto di debito-credito; 6. Impresa familiare e circolazione del complesso aziendale: la cessione a titolo oneroso; 7. Impresa familiare e circolazione del complesso aziendale: il conferimento; 8. Impresa familiare e circolazione del complesso aziendale: la cessione a titolo gratuito (rinvio).

\*\*\*



## 1. Premessa

L'impresa familiare, nonostante il ruolo residuale assegnatole dall'ordinamento giuridico, continua ad essere un modello diffuso nel tessuto imprenditoriale italiano ed a generare perplessità sul piano operativo, in relazione all'imposizione sul reddito.

In particolare, perché la vocazione "plurale" e tendenzialmente collaborativa dell'impresa familiare è costruita dal legislatore non attraverso uno schema di tipo associativo, bensì per il tramite di un reticolo di rapporti giuridici che legano i familiari e l'imprenditore individuale.

Risulta allora necessario chiarire in che modo questi diritti di credito/debito siano qualificabili fiscalmente: se sono inerenti alla sfera personale o a quella imprenditoriale; se incidono sulla qualificazione fiscale dell'impresa; come si adattano al particolare sistema impositivo costruito per la imputazione dei redditi dell'impresa ai familiari.

Questi aspetti sono molto rilevanti, sul piano teorico come applicativo, sia nella fase di "gestione" ordinaria dell'impresa, sia, soprattutto, nelle fasi "straordinarie" dell'impresa individuale.

Si pensi alle fattispecie di fuoriuscita del collaboratore dall'impresa, di cessazione dell'impresa, di circolazione dell'azienda per effetto di cessioni e conferimenti in cui, oltre a valutare l'impatto impositivo dell'eventuale trasferimento dei beni, occorre considerare come trattare fiscalmente il diritto del familiare e l'eventuale liquidazione del medesimo, nel rapporto con l'imprenditore.

## 2. Natura dell'impresa familiare ed imputazione del reddito

L'interpretazione prevalente ricostruisce il trattamento fiscale dell'impresa familiare partendo dall'affermazione della natura individuale dell'impresa, che non avrebbe invece carattere partecipativo, in base all'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r. <sup>(1)</sup>

La configurazione del carattere individuale dell'impresa familiare nel sistema tributario consente di individuare nell'imprenditore persona fisica il soggetto cui imputare le obbligazioni e gli obblighi tributari; di affermare l'assoggettabilità ad IRPEF; dei redditi prodotti; <sup>(2)</sup> di ricostruire il regime fiscale delle operazioni riguardanti i beni aziendali e le singole collaborazioni all'impresa al di fuori di uno schema partecipativo tipico delle strutture societario-associative <sup>(3)</sup>.

L'art. 5, co. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r., prevede un regime di imputazione, quota parte, del reddito prodotto dall'impresa familiare all'imprenditore ed ai familiari partecipanti <sup>(4)</sup>.

Se si considera che il presupposto dell'Irpef è individuato nel "possesso dei redditi" (art. 1 t.u.i.r.) e che, ulteriormente, per possesso deve intendersi la titolarità giuridica della fonte, nel caso dell'impresa familiare il soggetto che produce il reddito e che ne ha la titolarità giuridica risulta l'imprenditore, mentre i familiari sono solo titolari di diritti di credito nei confronti di quest'ultimo. In questa prospettiva, si assiste ad una divaricazione tra criteri di imputazione delle attività e criteri di imputazione dei redditi, in modo in parte analogo a quanto accade, per



esempio, nelle società “trasparenti”, ma con la diversità rappresentata dalla circostanza che, per l'impresa familiare, l'opzione normativa non si fonda sulla struttura associativa dell'impresa.

Si ravvisa, infatti, una finalità di “favore o d'incentivo” <sup>(5)</sup> che comporta la ripartizione tra più soggetti del reddito dell'impresa familiare anziché tassare il reddito in modo unitario (in capo al solo imprenditore). Si realizza, così, una sorta di *splitting* in ambito familiare del reddito d'impresa <sup>(6)</sup>, con attenuazione della progressività <sup>(7)</sup>.

Il legislatore tributario non formula una propria nozione di impresa familiare, ma si limita a regolare presupposti ed i criteri di imputazione del reddito, in presenza dell'impresa familiare come definita dall'art. 230-*bis* c.c., articolo espressamente richiamato.

L'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r. richiede che la fattispecie sia qualificata quale impresa familiare ai sensi dell'art. 230-*bis* c.c., il che comporta che i requisiti di sussistenza civilistica dell'impresa familiare (ad esclusione dell'elemento del lavoro nella famiglia, come si vedrà in seguito) sono anche, pur non essendo i soli, requisiti per l'applicazione della particolare disciplina fiscale riservata alla impresa familiare.

Così, se l'impresa familiare *ex art. 230-bis c.c.*, presuppone l'esercizio di una impresa ai sensi dell'art. 2082 c.c., sarà in base a questa norma che si potranno delineare i profili di inclusione ed esclusione, ai fini dell'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r., relativamente alla tipologia di attività esercitate <sup>(8)</sup>. Tale rilievo risulta estremamente importante, perché consente di escludere dal regime di imputazione in esame le attività di lavoro autonomo condotte con la collaborazione dei familiari <sup>(9)</sup> e di ricomprendere, invece, le attività agricole, le quali rientrano nell'art. 2082 c.c. e quindi nella definizione civilistica di impresa familiare <sup>(10)</sup>.

Altro elemento costitutivo della fattispecie di cui all'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, d.P.R. 917/86, in quanto coesistente all'impresa familiare di cui all'art. 230-*bis* c.c., è rappresentato dalla prestazione di lavoro svolta dai familiari (con la precisazione che assume rilievo il solo lavoro svolto nell'impresa e non quello nella famiglia, come si vedrà tra breve) intesa quale collaborazione all'impresa e, in termini negativi, come non configurabilità di un diverso rapporto tra le parti. Emerge dunque l'impossibilità dell'applicazione del meccanismo di imputazione del reddito ai familiari ove sia apprezzabile un rapporto di lavoro o di collaborazione altrimenti qualificabile oppure un rapporto associativo, in particolare di tipo societario.

### **3. Segue: I requisiti formali per l'applicazione del regime impositivo**

L'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r., prevede poi tre adempimenti di ordine formale, necessari per l'applicazione della disciplina: la sottoscrizione, da parte dell'imprenditore e dei familiari partecipanti, di un atto pubblico o di una scrittura privata autenticata, anteriore al periodo di imposta, da cui i familiari risultino nominativamente ed in cui vi sia indicazione del rapporto di parentela od affinità; l'indicazione, nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, delle quote di partecipazione agli utili dei singoli familiari e l'attestazione, sempre nella dichiarazione, della



proporzione tra tali quote e la quantità e qualità del lavoro prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente; l'attestazione, nella dichiarazione dei redditi di ciascun familiare, di aver prestato l'attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente <sup>(11)</sup>.

L'atto dalla forma qualificata che familiari ed imprenditore debbono sottoscrivere, prima dell'inizio del periodo di imposta, si limita ad individuare i singoli soggetti ed il rapporto familiare, mentre non è più richiesta la predeterminazione delle quote di utili. Coerentemente con un sistema che imputa il reddito in base alla quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato, le singole quote di partecipazione devono essere indicate nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, in modo da consentire sia l'attestazione di quest'ultimo soggetto sia il controllo in termini di effettività da parte dell'Amministrazione finanziaria. Allo stesso modo in cui l'attività prevalente e continuativa della prestazione lavorativa dei familiari si configura, oltre che criterio di fatto per l'applicazione della disciplina, quale oggetto di una espressa attestazione da parte dell'imprenditore e dei singoli familiari.

L'atto formato ai sensi dell'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, lett. a), t.u.i.r. rappresenta esclusivamente una condizione di ordine formale per l'applicazione di un determinato regime fiscale. In questo senso, l'atto in esame non assume natura negoziale, bensì solo dichiarativa. Ciò non toglie, beninteso, che gli elementi richiesti dalla norma possano essere contenuti in una manifestazione negoziale con la quale si regolano, in senso ampio, i rapporti intercorrenti nell'ambito dell'impresa familiare. Manifestazione negoziale che, peraltro, non appare necessaria al fine della configurazione civilistica dell'impresa familiare, se si considera che l'interpretazione prevalente ne ravvisa il fondamento nel fatto giuridico della prestazione lavorativa

L'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, lett. a), t.u.i.r. richiede, come detto, che l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata siano formati anteriormente all'inizio del periodo di imposta. Conseguentemente, qualora l'atto sia redatto nel corso del periodo di imposta, il regime fiscale dell'impresa familiare inizierà ad applicarsi a decorrere dal periodo di imposta successivo. Nell'ipotesi in cui l'impresa familiare inizi la propria attività nel corso dell'anno, però, l'Amministrazione finanziaria riconosce la possibilità che l'atto, purché formato contestualmente all'avvio dell'impresa, produca effetto già ai fini del periodo di imposta in corso <sup>(12)</sup>.

#### **4. I criteri di imputazione del reddito ai collaboratori dell'impresa familiare**

L'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r. prevede che l'imputazione del reddito ai familiari, che avviene indipendentemente dall'effettiva distribuzione, sia proporzionale alle quote di partecipazione, a propria volta proporzionali alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa. La disposizione legislativa, interpretata anche in rapporto alle modifiche che la stessa ha subito nel tempo, attribuisce rilievo alla effettività del lavoro prestato ed alla quota partecipativa che il concreto esercizio dell'attività lavorativa evidenzia <sup>(13)</sup>.



Non vi è una completa corrispondenza tra quote di partecipazione civilisticamente spettanti ai familiari e reddito agli stessi imputato. L'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r. prevede infatti che il reddito dell'impresa possa essere imputato ai familiari nel limite massimo del 49%, ciò che può condurre ad un rilievo fiscale dei redditi dei familiari inferiore, complessivamente, alle quote di partecipazioni a questi ultimi spettanti ai sensi dell'art. 230-*bis* c.c.<sup>(14)</sup>

L'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r., nel prevedere le condizioni ed i criteri in base ai quali il reddito dell'impresa familiare è imputato ai singoli familiari partecipanti, nulla dispone rispetto alla qualificazione del reddito in capo a questi ultimi tassato.

Così, in passato, parte della giurisprudenza<sup>(15)</sup> ha ritenuto di attribuire la natura di reddito di lavoro alla quota imputata ai singoli familiari, in considerazione del rilievo dell'attività lavorativa nella configurazione della fattispecie. L'indirizzo giurisprudenziale prevalente non accoglie però simile soluzione, considerando che "il reddito dei collaboratori familiari, dal punto di vista tributario, non ha una propria oggettività autonoma, perché, essendo reddito prodotto in forma associata e imputato a titolo di partecipazione, deve presentare la stessa natura tributaria del reddito prodotto dalla struttura della quale il titolare dell'impresa è responsabile fiscalmente ed alla quale il collaboratore partecipa"<sup>(16)</sup>.

Se il concetto di imputazione del reddito di cui all'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r., realizza una distinzione tra soggetto produttore del reddito (l'imprenditore individuale) ed altri soggetti in capo ai quali parte di tale reddito è tassato, per individuare la natura del reddito occorre necessariamente riferirsi al momento della sua produzione. Ed essendo quest'ultima unitaria, il reddito stesso dovrà essere unitariamente qualificato, nonostante la ulteriore e successiva (sul piano logico-giuridico) "scomposizione", derivante dalla plurima imputazione. In particolare, se l'impresa familiare ha oggetto commerciale ai sensi dell'art. 55 t.u.i.r., il reddito prodotto ed imputato assume la natura di reddito di impresa, mentre in caso di impresa che esercita l'attività agricola, il reddito si qualifica come fondiario, in particolare reddito agrario (a meno che l'impresa non eserciti le attività di cui all'art. 32, c. 2<sup>o</sup>, lett. b) e c), t.u.i.r., oltre i limiti stabiliti, nel qual caso, ai sensi dell'art. 55, co. 1<sup>o</sup>, t.u.i.r., il reddito dovrà considerarsi come di impresa).

Per quanto riguarda la partecipazione dei familiari all'impresa familiare che, ai sensi dell'art. 55 t.u.i.r., produce reddito di impresa, occorre in primo luogo notare come l'imputazione regolata dall'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r. sia imputazione dei soli redditi. Conseguentemente, non è possibile imputare le perdite dell'impresa<sup>(17)</sup>, le quali sono riferibili al solo soggetto imprenditore, concorrendo alla determinazione del reddito dell'esercizio (ed, eventualmente, di quelli successivi) nei limiti indicati dall'art. 8, co. 3<sup>o</sup>, t.u.i.r.



## **5. Le vicende relative alla “partecipazione” dei familiari all’impresa e la natura personale del rapporto tra imprenditore e collaboratore**

Per quanto attiene alle vicende relative alla partecipazione dei familiari all'impresa, esse assumono rilievo in quanto possono determinare una alterazione del meccanismo di imputazione del reddito dell'impresa, mentre non sembra che, dal punto di vista dei singoli familiari che cessano l'attività nell'impresa, siano in grado di assumere rilevanza reddituale.

Per il primo aspetto, quando la composizione dei familiari partecipanti all'impresa muta, ciò comporta necessariamente una diversa attribuzione delle quote di partecipazione e quindi una diversa imputazione del reddito sia in termini soggettivi (quando ad un familiare ne subentri un altro) sia in termini assoluti (quando il numero dei familiari diminuisca od aumenti). Peraltro, in caso di sostituzione di un familiare o di aumento del numero degli stessi sarà necessaria la redazione di un nuovo atto ai sensi dell'art. 5, c. 4°, lett. a), t.u.i.r.<sup>(18)</sup>

Se, poi, simili modifiche dei collaboratori dell'impresa familiare avvengono quando già l'attività della impresa è iniziata e, dunque, in corso d'anno, la rilevanza ai fini della imputazione del reddito dell'impresa nel medesimo periodo di imposta dipende dalla possibile configurabilità dell'immediata efficacia dell'atto, così come osservato in precedenza.

Dalla differente visuale del singolo collaboratore che cessa il proprio lavoro nell'impresa familiare, l'evento comporta la maturazione di un diritto di credito verso l'imprenditore, non solo per gli utili non ancora distribuiti (perché, in ipotesi, maturati in corso d'anno), ma anche per i beni dell'impresa acquistati, per gli incrementi aziendali, compreso l'avviamento (secondo quanto dispone l'art. 230-*bis* c.c.).

In questa prospettiva, però, le possibili cause di cessazione della collaborazione nell'impresa (che possono consistere in una decisione del soggetto di non svolgere più l'attività o in un accordo negoziale di conversione della collaborazione in un rapporto di lavoro “tipico”, come pure possono essere provocate dal venir meno del vincolo familiare, come nelle ipotesi di nullità o di scioglimento del matrimonio) configurano una vicenda giuridica che solo impropriamente può definirsi come di “uscita” dall'impresa.

Improprietà terminologica che si evidenzia nei limiti in cui l'espressione richiama la cessazione del rapporto tra un soggetto ed una struttura di tipo associativo, in cui la partecipazione è partecipazione all'organizzazione ed all'attività comune (nel senso fatto proprio dall'art. 2247 c.c.). Non pare possibile, in altre parole, accostare il venir meno della collaborazione del familiare nell'impresa individuale allo scioglimento di un rapporto associativo.

Mentre in quest'ultima ipotesi, al momento dello scioglimento conseguirà pur sempre la realizzazione di un reddito di partecipazione (classificabile a seconda sia della tipologia della compagine societaria sia della qualifica soggettiva del socio), nel primo caso l'evento sarà idoneo semplicemente a far nascere un diritto di credito del familiare nei confronti dell'imprenditore.



Diritto di credito la cui tassazione non può derivare dall'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, lett. a), t.u.i.r., che disciplina l'imputazione dei redditi *della impresa*, mentre non assoggetta ad imposizione le somme ed i valori *ricevuti* dal familiare per effetto della cessazione della collaborazione nell'impresa.

Nel caso di cessazione del rapporto di collaborazione, non si configura invece alcun evento redditualmente rilevante.

Simile conclusione è stata condivisa dall'Agenzia delle Entrate<sup>(19)</sup>, secondo cui la liquidazione del diritto di partecipazione all'impresa familiare, che non trova una disciplina specifica nel sistema del t.u.i.r., non è riconducibile a nessuna delle categorie reddituali. Ne deriva che "l'importo attribuito non va pertanto assoggettato ad Irpef in capo al soggetto percipiente" e che, quale ulteriore conseguenza, "la somma in questione non rileva come componente negativo e non è deducibile dal reddito d'impresa".

Alla medesima conclusione deve giungersi qualora il rapporto di collaborazione si estingua a seguito della cessazione dell'impresa familiare. Dal punto di vista fiscale, tale cessazione deve essere trattata come una estinzione "ordinaria" di una impresa individuale<sup>(20)</sup>.

L'irrelevanza reddituale della liquidazione della somma al collaboratore familiare è costruita sulla idea della natura strettamente personale del rapporto che invece non avrebbe una rilevanza imprenditoriale in senso proprio<sup>(21)</sup>.

Accogliendo simile impostazione, che attualmente pare prevalente, si dovrebbe dunque ritenere che: a) il debito dell'imprenditore nei confronti del collaboratore non debba essere rilevato nella contabilità dell'impresa; b) in caso di cessione di azienda, non si tratti di un debito inerente all'esercizio dell'azienda ceduta *ex art. 2560 c.c.*<sup>(22)</sup>; c) i negozi che attuano il trasferimento dell'azienda non determinano automaticamente la circolazione del credito del collaboratore, neppure in termini tributari, come si vedrà nei paragrafi successivi<sup>(23)</sup>.

Risulta tuttavia necessario segnalare che, secondo una diversa ricostruzione, il debito verso il collaboratore familiare si configurerebbe come "debito aziendale" in senso proprio, da rilevare nelle scritture contabili dell'impresa.<sup>(24)</sup>

## **6. Impresa familiare e circolazione del complesso aziendale: la cessione a titolo oneroso**

La cessione a titolo oneroso dell'azienda rappresenta una fattispecie "realizzativa", in grado di determinare plusvalenze o minusvalenze d'impresa.

Per quanto attiene alla determinazione delle plusvalenze, l'art. 86, c. 2<sup>o</sup>, t.u.i.r. prevede che, in ipotesi di beni costituenti una azienda, deve essere considerato anche il valore dell'avviamento. Elemento che risulta tassabile anche qualora l'azienda sia trasferita dall'imprenditore al familiare che abbia precedentemente partecipato all'impresa familiare<sup>(25)</sup>.

In secondo luogo, per le plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di 5 anni, è possibile accedere al regime di tassazione separata previsto dall'art. 17, c. 1<sup>o</sup>, lett. g), t.u.i.r.<sup>(26)</sup>



Se si osserva che la plusvalenza, nel caso di cessione di azienda dell'impresa familiare, è conseguita da una persona fisica nell'esercizio di impresa commerciale, la tassazione separata deve essere richiesta, dall'imprenditore, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale le plusvalenze sarebbero imputabili, per effetto dell'art. 17, c. 2<sup>o</sup>, t.u.i.r. <sup>(27)</sup>

L'imprenditore che cede l'azienda familiare può dunque optare per le due modalità, tra loro alternative, della tassazione separata e di quella ordinaria. La concreta valutazione da parte del singolo deve poi tenere conto della possibilità che, all'interno della tassazione ordinaria delle plusvalenze, le stesse vengano imputate interamente nell'esercizio in cui sono conseguite oppure siano rateizzate.

L'art. 86, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r., prevede infatti l'imputazione delle plusvalenze per quote costanti nell'esercizio di realizzo e nei successivi, ma non oltre il quarto, al ricorrere di determinate condizioni. In particolare, è necessario che il possesso sia almeno triennale e che la scelta del contribuente risulti dalla dichiarazione dei redditi. La norma non disciplina espressamente l'ipotesi della cessione dell'unica azienda posseduta dall'impresa, operazione che è in grado di determinare la cessazione dell'impresa e, dunque, della produzione di reddito d'impresa nei periodi d'imposta successivi.

Nella fattispecie, si deve ritenere che non sia però possibile l'opzione per la rateizzazione delle plusvalenze che, quali componenti del reddito di impresa, richiedono che vi sia produzione di tale tipologia reddituale <sup>(28)</sup>.

Un questione interpretativa particolarmente rilevante è quella dell'imputazione ai familiari, ai sensi dell'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r., dei componenti pluriennali del reddito di impresa, in particolare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dell'azienda familiare.

Secondo un primo orientamento, infatti, il diritto del familiare ai beni dell'impresa acquistati con gli utili ed il diritto agli incrementi dell'azienda, compreso l'avviamento, previsti dall'art. 230-*bis* c.c., non avrebbero natura reddituale e non sarebbero dunque ricompresi nell'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r.; le plusvalenze d'impresa dovrebbero di conseguenza essere tassate solo in capo al soggetto imprenditore. <sup>(29)</sup>

Altra impostazione è quella che ritiene invece che l'imputazione ai familiari *pro quota* dei redditi dell'impresa commerciale debba riguardare anche i redditi a formazione pluriennale. <sup>(30)</sup>

La formulazione e la *ratio* dell'art. 5, c. 4<sup>o</sup>, t.u.i.r., non consentirebbero, in questa prospettiva, di distinguere tra i componenti che concorrono a formare il reddito, essendo il concetto di imputazione riferito unitariamente al reddito prodotto e, nel caso di impresa commerciale, determinato ai sensi degli artt. 81 ss. t.u.i.r.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate sposa il primo orientamento, derivandone l'intera imputazione in capo all'imprenditore della plusvalenza realizzata in caso di cessione dell'azienda familiare <sup>(31)</sup>.



L'eventuale liquidazione effettuata ai familiari da parte dell'imprenditore sarebbe, inoltre, in questa prospettiva, irrilevante fiscalmente: sia perché non costituirebbe reddito per costoro; sia perché la stessa somma liquidata non sarebbe deducibile dal reddito di impresa.

### **7. Impresa familiare e circolazione del complesso aziendale: il conferimento**

E' noto come l'art. 176 t.u.i.r. disegni un regime di neutralità fiscale, prevedendo che alla neutralità del conferimento di azienda si accompagni la continuità dei valori fiscali, il conferitario subentrando nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda.

L'assunzione da parte della società conferitaria dell'azienda ai valori fiscali "storici" e non a quelli, presumibilmente più alti, di mercato, comporta effetti sicuramente negativi in capo al soggetto, quali minori costi deducibili, in particolare quote di ammortamento, e maggiori plusvalenze tassabili in caso di successiva cessione dell'azienda o dei singoli beni aziendali.

Per evitare simili conseguenze in termini fiscali, la società conferitaria può però scegliere di avvalersi della imposizione sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'art. 176, T.u.i.r. che consente il "riallineamento" tra valori civili e valori fiscali.

Con particolare riferimento al rapporto tra imprenditore e familiari, occorre sottolineare come dal punto di vista giuridico e tributario l'operazione di conferimento è da considerarsi come effettuata esclusivamente dall'imprenditore e non, invece, anche dai collaboratori.

A simile conclusione si giunge sulla base della considerazione che, trattandosi di una impresa condotta individualmente, l'azienda che è nella titolarità del solo imprenditore ed i rapporti di debito/credito tra quest'ultimo ed i familiari attengono ad una sfera personale non configurando invece rapporti di impresa in senso stretto.

Tuttavia, a livello operativo l'operazione può realizzarsi in modi differenti.

Una soluzione può essere quella di procedere alla liquidazione, da parte dell'imprenditore, del credito dei familiari con successivo conferimento dell'azienda.

In questo caso, la regolazione dei rapporti patrimoniali tra imprenditore e familiari non assume alcun rilievo reddituale, secondo quanto si è in precedenza osservato,<sup>(32)</sup> ed alla stessa potrebbe seguire il conferimento in denaro del collaboratore che diverrebbe, in questo modo, socio della nuova compagine societaria.

Una soluzione alternativa, in grado di consentire l'assunzione della qualifica di socio al collaboratore ma senza circolazione di denaro (senza, quindi, previa liquidazione del credito del collaboratore) è quella in cui si realizza il contestuale conferimento (nella nuova società) sia dell'azienda, da parte dell'imprenditore, sia del credito verso quest'ultimo, da parte del collaboratore<sup>(33)</sup>.

Riteniamo, a questo fine, che sia comunque necessario un esplicito atto di conferimento da parte del singolo collaboratore non essendo sufficiente la mancata liquidazione del diritto di



credito (o la mancata formalizzazione) ed il conferimento dell'azienda per determinare l'acquisto della qualità di socio del collaboratore.

Infatti, in caso di mancata liquidazione (e mancata disposizione negoziale) di tale diritto, lo stesso rimane in vita, nonostante la estinzione della impresa individuale, quale situazione giuridica soggettiva nei confronti dell'ex imprenditore, a meno che non sia oggetto di un atto di rinuncia.

#### **8. Impresa familiare e circolazione del complesso aziendale: la circolazione gratuita (rinvio)**

Il trasferimento non oneroso dell'azienda familiare trova la propria disciplina nell'art. 58, 1° co., t.u.i.r. La disposizione prevede che gli atti gratuiti o *mortis causa* di trasferimento dell'azienda non costituiscono realizzo di plusvalenze, con l'ulteriore effetto del riconoscimento fiscale, relativamente all'avente causa, dei medesimi valori che l'azienda aveva in capo al dante causa.

La previsione della neutralità e della continuità dei valori fiscali è riconosciuta anche nella fattispecie di trasferimento dell'azienda *mortis causa* a coeredi che gestiscono la stessa costituendo una società e che, entro cinque anni dall'apertura della successione, sciolgono la società assegnando l'azienda ad uno solo degli eredi (ex) soci.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, la neutralità è garantita anche nell'ipotesi in cui i beneficiari del trasferimento di azienda procedano, in un secondo momento, a "regolarizzare" la società di fatto costituitasi tra loro in una delle forme societarie tipiche ex art. 2249 c.c., dovendosi applicare le norme previste per la "trasformazione" della società<sup>(34)</sup>.

Su questi temi, non evidenziandosi specificità proprie dell'impresa familiare, si rinvia ai precedenti studi in materia<sup>(35)</sup>.

*Thomas Tassani*

---

**1)** FREGNI, *La dimensione dell'impresa nell'ambito familiare*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 2013, 425 ss.; VERSIGLIONI, *Aspetti fiscali del trasferimento dell'azienda gestita da impresa familiare*, *Riv.dir.trib.*, 1991, I, 398; GHINASSI, *Atto di evidenziazione fiscale dell'impresa familiare ed imposta di registro prima e dopo la legge n. 114 del 1977*, RT, 1989, II, 566; URICCHIO, *sub art. 5*, in D'AMATI (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1992, 34; FILIPPI, *Impresa familiare; II) Diritto tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XVIII, Roma, 1990, p. 1 ss.; GRANELLI, *L'impresa familiare nella riforma tributaria*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1976, I, p. 628 ss. ris. Ag. Ent. 28 apr. 2008/176/E; Circ. Min. Fin., 19 dic. 1976/40. Sull'inquadramento dell'impresa familiare nell'ordinamento giuridico, si vedano anche CASS., SS.UU., n. 23676 del 6/11/2014 e la recente CASS., Sez. I, n. 24560 del 2/12/2015.



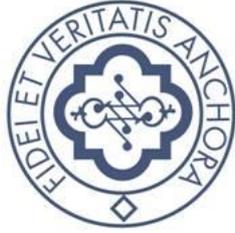
- 2) Si noti che in passato è stata sostenuta l'applicabilità dell'IRPEG all'impresa familiare, come rileva FANTOZZI, voce *Impresa familiare (diritto tributario)*, NNDI-App., 1983, 86.
- 3) La natura individuale dell'impresa è da ricostruire anche ai fini delle altre imposte. Si veda Corte Cass., n. 1537 del 27/1/2014, secondo cui "l'Irap afferisce non al reddito o al patrimonio in sé, ma allo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi, ne è soggetto passivo anche l'imprenditore familiare mentre non lo sono i familiari collaboratori - cui viene imputato, a determinate condizioni e proporzionalmente alle rispettive quote di partecipazione, il reddito derivante dall'impresa familiare - colpendo tale imposta il valore della produzione netta dell'impresa ed integrando la collaborazione dei partecipanti quel *quid pluris* dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore, o valore aggiunto, rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare." Cfr. Corte Cass., n. 10777 del 8/5/2013.
- 4) In questi termini, la disciplina riproduce (al di là delle, pur rilevanti, modifiche che la disposizione ha subito nel tempo) una scelta normativa che risale all'art. 9 l. 2 dic. 1975/576 (che ha integrato l'art. 5 d.P.R. 29 set. 1973/597 che, nell'originaria formulazione, non conteneva invece alcun riferimento all'impresa familiare)
- 5) FANTOZZI, *op. cit.*, 93; GRANELLI, *op. cit.*, 632.
- 6) Parla di "splitting speciale" BOSELLO, *Aspetti fiscali del diritto di famiglia*, in AA.VV., *Il regime patrimoniale della famiglia a dieci anni dalla riforma*, Milano, 1988, 99.
- 7) Ciò che ha portato la dottrina a dubitare della relativa legittimità sul piano costituzionale (TESAURO, *Questioni in tema di redditi dei collaboratori familiari*, CT, 1984, 639; SCHIAVOLIN, *I redditi prodotti in forma associata*, AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, 144 ss.; MULE', *Imputazione dei redditi nell'impresa familiare ai fini dell'imposizione sul reddito*, DPT, 1985, I, 318). La Corte Cost si è peraltro espressa nel senso della legittimità di simile regola di imputazione ai familiari giustificandola in base "all'assunzione di responsabilità (...) che il conferimento di attività lavorativa comporta concorrendo proporzionalmente al conseguimento del profitto" (Corte Cost 6 lug. 1987/251; Corte Cost 23 mar. 1983/76), in questo modo legittimando anche il diverso trattamento dell'impresa familiare dalle altre situazioni di tassazione separata dei redditi in ambito familiare (la correzione degli effetti distorsivi del sistema di tassazione separata dei redditi familiari è lasciata alla discrezionalità del legislatore: Corte Cost 6 lug. 1987/251).
- 8) Così Corte Cost 20 giu. 2002/8991, che esclude la configurabilità di una impresa familiare nel caso di collaborazione dei familiari alla mera gestione di una quota sociale, in quanto l'ipotesi non può ricondursi ad un "esercizio professionale di un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi".
- 9) SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 145; URICCHIO, *op. cit.*, 35; n. Min. Fin. 9 dic. 1976/9/1874; ris. Min. Fin. 13 dic. 1986/9/320; CTC 13 feb. 1988/1331.
- 10) URICCHIO, *op. cit.*, 35; FILIPPI, *op. cit.*, 2; CTC 18 gen. 1986/355; circ. Ag. Ent. 14 giu. 2001/55/E; per la riconducibilità dell'istituto della "comunione tacita familiare" nel più ampio *genus* dell'impresa familiare e quindi per la relativa qualificazione, ai fini fiscali, come impresa individuale, con possibile applicazione dell'art. 5, c. 4, t.u.i.r., CT Udine 20 gen. 2003/216.
- 11) Significativa è l'evoluzione che ha subito, rispetto alla formulazione dell'art. 5., co. 4, d.P.R. 1973/597, l'atto che l'imprenditore ed i familiari debbono predisporre per consentire l'applicazione della disciplina. Originariamente, infatti, l'imputazione del reddito avveniva in base alle quote di partecipazioni agli utili fissate nell'atto formato prima dell'inizio del periodo di imposta. Atto che aveva la funzione di individuare l'ammontare del reddito imputabile ad ogni singolo familiare, indipendentemente dall'effettiva misura di concorso agli utili. Se, infatti, l'art. 230-bis c.c., riconosce i diritti patrimoniali del familiare in base alla quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato, l'originaria formulazione della norma attribuiva rilievo ad un atto "redatto in via preventiva, mentre la quota spettante poteva risultare solo a consuntivo".(SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 141). La trasposizione della norma nel t.u. istituito con il d.P.R. 1986/917 (e, ancor prima, le modifiche recate dall'art. 3, co. 12, d.l. 19 dic. 1984/853, convertito nella l. 17 feb. 1985/17) ha però mutato profondamente sia il contenuto sia la funzione dell'atto in oggetto.



- 12)** Circ. Min. Fin. 17/5/2000/98/E; Circ. Min. Fin. 19 dic. 1976/40. Secondo la Circ. 98/2000 occorre distinguere 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, da quella in cui l'attività sia iniziata "ex novo" nel corso dell'anno sotto forma di impresa familiare. "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. Nella seconda ipotesi, invece, deve ritenersi che ... 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."  
In relazione alle problematiche della imposizione indiretta, non trattate nel presente lavoro, si segnala lo Studio del CNN n. 6/2005/T (*Trattamento fiscale degli atti di predeterminazione degli utili nell'ambito delle imprese familiari*, est. DI VITA) secondo l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata, "in virtù dei quali, esclusivamente in pedissequo adempimento dell'onere fiscale imposto dall'articolo 5, comma quarto, del D.P.R. 917/1986, si enuncia ai solo fini fiscali, la sussistenza di impresa familiare, con esclusione di qualsiasi altro contenuto non richiesto dalla normativa fiscale, si sottraggono ora per il loro intrinseco contenuto, e a prescindere dalla forma adottata, all'obbligo di registrazione in termine fisso".
- 13)** SCHIAVOLIN, *op.cit.*, 143. In questo senso, il criterio richiamato è quello previsto dall'art. 230-bis c.c., per l'attribuzione ai familiari dei diritti di ordine patrimoniale. È da notare come l'assenza di criteri univoci nell'interpretazione civilistica, così come di più precise indicazioni nella normativa fiscale, rendano estremamente difficile l'attività di accertamento del rapporto tra quote di partecipazione e lavoro in concreto prestato. Se l'imputazione reddituale al familiare è "sicuramente basata su un substrato empirico, la cui opinabilità aumenta proporzionalmente alla complessità dell'impresa" (NUSSI, *op.cit.*, 926), di fronte alle difficoltà ed incertezze nella verifica delle condizioni sostanziali, assumerà maggior valore, in una valutazione evidentemente di tipo applicativo, l'indicazione delle singole quote di partecipazione contenuta nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore.
- 14)** Largamente condivisa appare l'affermazione della finalità antielusiva del limite in questione (FILIPPI, *op.cit.*, 2.).
- 15)** CC 2 apr. 1992/4030; CTC 24 ott. 1989/6245.
- 16)** CC 10 ago. 1992/9459; CC 19 feb. 2003/13607; CC 30 nov. 2001/2811; il dibattito risultava particolarmente significativo ai fini dell'applicazione dell'imposta locale sui redditi, abrogata dall'art. 36 d.lg. 446/97, sui redditi dei familiari partecipanti ad imprese commerciali per i periodi anteriori alla modifica dell'art. 115, co. 2, lett. c), t.u.i.r., che espressamente aveva previsto l'esclusione.
- 17)** FANTOZZI, *op.cit.*, 88.
- 18)** Mentre non pare doversi ritenere necessaria la formazione di un nuovo atto quando vi sia semplicemente l'uscita di un familiare, visto che l'atto già formato risulta contenere gli elementi necessari ai fini della tassazione, se si considera che l'ulteriore indicazione delle quote di partecipazione è effettuata dall'imprenditore nella propria dichiarazione.
- 19)** Ris. 28 apr. 2008/176/E. Si veda anche la Circ. Min. 320/1997.
- 20)** Ne conseguirà un obbligo formale di presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività (ex art. 35 Dpr 633/72) gravante sull'imprenditore; la ricomprensione della eventuale fase liquidatoria entro i perimetri dell'attività di impresa e la eventuale destinazione a finalità estranee dei beni non liquidati al momento della cessazione (fattispecie realizzativa nelle imposte sui redditi e nell'Iva), che passeranno in questo modo alla sfera personale dell'ex imprenditore. Sul tema e sui profili relativi alla estinzione, soprattutto qualora non vi sia adeguata formalizzazione da parte del soggetto imprenditore, si rinvia allo Studio n. 226-2011/T, Profili fiscali della cessazione dell'impresa.
- 21)** COTTO-FORNERO-ODETTO, *Cessione, conferimento, affitto e donazione di azienda*, Milano, 2011, 262 e 350, i quali evidenziano come l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate trovi "la sua giustificazione nella considerazione che gli incrementi riconosciuti ai collaboratori familiari consistono in mere attribuzioni patrimoniali che attengono al rapporto che sorge tra il titolare dell'impresa ed i collaboratori stessi" e "nella rilevanza meramente interna" della partecipazione dei collaboratori.
- 22)** Sul tema, MINNECI, *Trasferimento di azienda e regime dei debiti*, Torino, 2007, 33 ss.



- 23)** Secondo VALCARENGHI-GAVELLI, *Plusvalenza da cessione di azienda in impresa familiare: fiscalmente il reddito è tutto del titolare*, in *Corr.trib.*, 2015, 3814 ss. che “tradizionalmente, i diritti di natura patrimoniale che la legge riconosce a vario titolo ai familiari collaboratori dell’imprenditore non sono indicati nel bilancio dell’impresa, come se fossero debiti personali del titolare e non debiti aziendali. Si tratta di una distinzione che ha una valenza assai rilevante”, perché “dall’una o dall’altra alternativa derivano conseguenze assai diverse. Se fossero considerati, infatti, crediti vantati dai familiari a titolo personale nei confronti del titolare, essi non seguirebbero le sorti dell’impresa, e non avrebbero rilevanza reddituale nei confronti dei collaboratori all’atto dell’incasso. Viceversa, qualora fossero considerati crediti vantati nei confronti dell’azienda, essi potrebbero ben costituire una posta degna di assumere rilevanza contabile e la cui liquidazione assumerebbe rilevanza reddituale”.
- 24)** ZANETTI, *Cessione e conferimento d’azienda*, Esselibri, 2005, 370 ss.
- 25)** CASS., 25/10/2002, n. 15024, che ha ritenuto ininfluente il fatto che il familiare cui l’azienda è ceduta abbia in precedenza collaborato nell’attività di gestione, partecipando agli incrementi.
- 26)** Ai fini del computo del possesso quinquennale, è possibile cumulare il periodo in cui l’azienda era posseduta dal donante, in caso di cessione di azienda familiare oggetto di donazione. Così, Ris. n. 78/E del 31/8/2015.
- 27)** VERSIGLIONI, *op.cit.*, 416.
- 28)** Chiaramente in questo senso, Ris. n. 78/E del 31/8/2015; ris. Dir. Reg. Em. Rom. 18 set. 1996/39525.
- 29)** LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano 1999, 302; NUSSI, *op.cit.*, 927, secondo cui in questo modo si evita una palese disparità di trattamento, visto che le plusvalenze, “che dovrebbero essere incongruamente ripartite tra i soli collaboratori partecipanti all’impresa nel periodo della loro realizzazione ... potrebbero aver contribuito ad accrescere i diritti patrimoniali anche di altri familiari, ai quali la quota di partecipazione è stata liquidata in precedenza senza che ciò rilevasse sotto l’aspetto impositivo”).
- 30)** VERSIGLIONI, *op.cit.*, 385 ss.; Corte Cass., n. 10017 del 29/4/2009, secondo cui le plusvalenze derivanti dalla cessione di un’azienda gestita in regime di impresa familiare, così come i redditi derivati dall’esercizio della stessa, vanno imputati ai singoli partecipanti a prescindere dalla loro effettiva percezione. Ne consegue che ai fini della determinazione dell’imposta sul reddito del singolo partecipante all’impresa familiare, che risulti avere incassato i proventi della cessione d’azienda, occorre stabilire non già se questi abbia o meno fornito la prova di avere liquidato agli altri partecipanti la quota ad essi spettante, ma soltanto quale fosse la sua quota di partecipazione agli utili dell’impresa, e ciò a prescindere anche dalla indicazione nella relativa dichiarazione”.
- 31)** Ris. n. 78/E del 31/8/2015. Sul tema, anche ZANETTI, *La tassazione della plusvalenza nel caso di cessione dell’impresa familiare*, in *Fisco*, 2010, 3582 ss. Come notano VALCARENGHI-GAVELLI, *op.cit.*, “dalla lettura della risoluzione emerge che l’irrilevanza fiscale della plusvalenza da cessione di azienda nei confronti dei collaboratori familiari è “tranciante”, essendo più concettuale che legata a particolari meccanismi di tassazione. Si deve, quindi, concludere che essa si manifesta anche quando la cessione interviene prima che si possa perfezionare il periodo quinquennale per la tassazione separata, ed anche quando il titolare, pur potendo utilizzare questo beneficio, opti per la tassazione ordinaria”.
- 32)** Così Ris. AG.Ent. n. 176 del 28/4/2008; circ. Min. Fin. 19 dic. 1997/320/E.
- 33)** A livello operativo in questo caso si pone il problema della quantificazione del diritto di credito del collaboratore, soprattutto qualora si tratti di conferimento in società di capitali e si scelga di non valorizzare detto credito nella contabilità dell’impresa familiare, sulla base della natura personale anziché aziendale del credito medesimo. Le soluzioni adottabili possono essere diverse, dalla previa liquidazione del credito e successivo conferimento in denaro, alla redazione di un atto ricognitivo, alla opzione per conferimenti non proporzionali, alla redazione di una perizia di stima.  
Secondo ZANETTI, *Cessione e conferimento*, cit., 379, sarebbe opportuno realizzare la “trasformazione” dell’impresa familiare in società specificando nell’atto di conferimento che “le quote di partecipazione nella società conferitaria, attribuite ai collaboratori familiari dell’impresa individuale conferente, vengono ad essi riconosciute dal soggetto che conferisce l’azienda (...) a titolo di liquidazione del diritto patrimoniale di partecipazione agli incrementi aziendali” spettante ai familiari medesimi. L’atto dovrebbe “riportare l’espressa



CONSIGLIO  
NAZIONALE  
DEL  
NOTARIATO

accettazione, da parte dei collaboratori familiari del conferente-soci della conferitaria, del valore liquidato a titolo di incremento patrimoniale”, nonché della “modalità di liquidazione in natura”.

Sul tema, si rinvia anche a PURI, *Considerazioni sui profili fiscali della “trasformazione” dell’impresa familiare in società*, RT, 1999, 1400 ss.; sul punto anche NAPOLI-VILLANI, *Impresa familiare: aspetti civilistici, fiscali e previdenziali*, Fisco, 2003, 5747.

**34)** Ris. Ag. Ent. 23 nov. 2007/341/E; circ. MF 15 mag. 1997/137/E.

**35)** In particolare, allo studio n. 36-2011/T, Profili fiscali del passaggio generazionale d’impresa.

*(Riproduzione riservata)*