

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

I PARERI IN MATERIA TRIBUTARIA

PARERE N. 4 DEL 7 febbraio 2011-

L'indennità spettante al collaboratore familiare in caso di cessione d'azienda"

IL QUESITO

Sono collaboratrice familiare dell'impresa individuale di mio suocero che gestisce un negozio di generi alimentari. Partecipo all'impresa con una quota del 15 per cento. Essendo mio suocero in procinto di cedere l'attività, vorrei comprendere quali sono i miei diritti sulla somma che verrà incassata dalla vendita e quali sono i relativi criteri di tassazione.

PREMESSA

L'articolo 230-bis del Codice Civile tra i diritti patrimoniali riconosciuti ai collaboratori familiari prevede quello della liquidazione di una quota parte degli incrementi del valore dell'azienda, compreso l'avviamento. In linea di principio, la quantificazione del diritto patrimoniale da liquidarsi al collaboratore familiare comporta il raffronto tra il valore di mercato dell'azienda al momento in cui il familiare è entrato a far parte dell'impresa e il valore di mercato dell'azienda al momento in cui è sorto, in capo al collaboratore familiare, il diritto alla liquidazione della sua quota parte di incremento di valore dell'azienda. Ciò, a voler essere affidabili, richiederebbe due diverse perizie alla predette date che individuino per differenza il valore incrementale dell'azienda. Il diritto del collaboratore familiare a vedersi liquidato l'incremento di valore dell'azienda, registratosi nell'arco temporale durante il quale ha prestato il proprio lavoro in via continuativa, sorge alla data in cui tale prestazione cessa ed altresì in caso di alienazione dell'azienda.

LA TASSAZIONE DELL'IMPRESA FAMILIARE – PRINCIPI GENERALI

Il comma 4 dell'art. 5 del TUIR dispone che *"I redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-*

bis del codice civile, limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.".

Al riguardo, va però fatto presente che la tassazione per trasparenza in capo ai collaboratori non è automatica, poiché è indispensabile la presenza di precisi requisiti in mancanza dei quali il reddito resta interamente imputato al titolare. Vale a dire:

a) i familiari partecipanti devono 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;

b) la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore deve contenere l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta;

c) ciascun familiare deve attestare, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

Dunque, la mancanza anche di uno solo dei presupposti sopra elencati, va venir meno la tassazione per trasparenza in capo ai collaboratori, talchè appare evidente che, nei fatti, l'imputazione al collaboratore familiare del reddito dell'impresa non assume carattere vincolante, ma costituisce una mera opportunità.

A tale riguardo, merita di essere sottolineato che l'atto pubblico ovvero la scrittura privata autenticata con la costituzione dell'impresa familiare, non è condizione per la costituzione della stessa che può esistere anche solo per fatti concludenti, bensì è meramente propedeutica per la ripartizione del reddito dell'impresa per trasparenza fra titolare e collaboratori. Va altresì sottolineato che la ripartizione fiscale delle quote va indicata (e si può modificare) di anno in anno direttamente nel Modello Unico, senza la necessità di intervenire con atti notarili o scritture private, autenticate o meno.

Inoltre, si fa presente che la lett. g) del comma 1 dell'art. 17 del TUIR, prevede che "possono" essere assoggettate a tassazione separata ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche le "plusvalenze, compreso il valore dell'avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni". La norma è riferibile esclusivamente alle imprese individuali e non si estende alle società di persone.

LA TASSAZIONE DELLA PLUSVALENZA DERIVANTE DALLA CESSIONE DELL'AZIENDA

Circa i criteri di tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda dell'impresa familiare, si deve osservare che si assiste in dottrina ad un vivace dibattito anche a seguito di non univoche prese di posizione da parte dell'amministrazione finanziaria e di una giurisprudenza consolidata in senso contrario alle pronunce dell'amministrazione finanziaria.

In particolare si discute sulla possibilità, nell'ambito di una impresa familiare, di imputare o meno al collaboratore la quota di plusvalenza derivante dalla cessione di un ramo d'azienda, nonché della possibilità da parte di quest'ultimo di assoggettare a tassazione separata detta quota di reddito nel proprio quadro RM.

Al riguardo:

- con nota n. 984 del 17 luglio 1997 il Ministero delle finanze ha affermato: *“l'eventuale plusvalenza realizzata dalla cessione va ripartita tra il titolare dell'impresa familiare ed i collaboratori familiari. In particolare, si ritiene che debbano imputarsi ai collaboratori familiari gli incrementi patrimoniali, compreso l'avviamento, formati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui l'impresa familiare si è costituita e detta imputazione va effettuata in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato nell'impresa stessa. Ai fini dell'individuazione dei collaboratori familiari ai quali imputare la plusvalenza realizzata, si precisa che sono tali quei familiari che prestano la loro opera nell'impresa alla data della sua cessione;*
- con Circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997, paragrafo n. 2.7 il Minfinanze ha poi chiarito che il titolare dell'impresa familiare che ha ricevuto partecipazioni in occasione del conferimento della propria azienda in costituenda società, deve liquidare ai collaboratori familiare gli incrementi patrimoniali senza che da tale operazione ne derivino conseguenze fiscali in ordine al valore della partecipazioni. Tale ultimo passaggio è stato interpretato dalla dottrina come un chiaro segno, dal punto di vista fiscale, che al collaboratore non può essere imputata la plusvalenza derivante dal conferimento dell'azienda (ipotesi assimilata alla cessione d'azienda) posto che gli incrementi che devono essere riconosciuti ai familiari sono regolati “privatamente” tra titolare e familiari;
- con la Risoluzione 28.4.2008 n. 176, da ultimo, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso di un collaboratore familiare che interrompe la propria prestazione lavorativa affermando che l'attribuzione della somma liquidata al collaboratore familiare, a titolo di quota ad esso spettante per l'incremento di valore dell'azienda nel periodo di durata del

rapporto, non costituisce presupposto imponibile in capo al collaboratore uscente e non è deducibile dal reddito dell'ex impresa familiare.

A conclusioni diverse è giunta però la Corte di Cassazione con la sentenza 29.4.2009 n. 10017, secondo la quale *“le plusvalenze derivanti dalla cessione di un'azienda gestita in regime di impresa familiare, così come i redditi derivanti 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 aver 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”*. Occorre peraltro prendere atto che le conclusioni sono del tutto confermi a quelle della sentenza 15.10.2007 n. 21535 della Suprema Corte.

CONSIDERAZIONI CRITICHE SULLA PRASSI E SULLA GIURISPRUDENZA

La sentenza della Suprema Corte lascia perplessi, poiché trascura il disposto del comma 4 dell'articolo 5 del Tuir, il quale, come prima visto, non prevede un obbligo di imputazione del reddito per trasparenza al collaboratore familiare, ben potendo il titolare dell'impresa assumersi tutto il carico d'imposta semplicemente indicando nel quadro RF (ovvero RG, in caso di contabilità semplificata) l'intera quota di reddito. Occorre sottolineare, per quanto ovvio, che cosa diversa è dal punto di vista civilistico riconoscere al collaboratore da parte dell'imprenditore la parte di sua competenza degli incrementi patrimoniali dell'impresa.

Allo stesso modo non sembra condivisibile la rigida posizione dell'AF che giunge a conclusioni opposte, ossia che tutto il carico fiscale derivante dalla plusvalenza delle cessione d'azienda deve essere imputato al titolare poiché non costituisce presupposto imponibile in capo al collaboratore uscente e non è deducibile dal reddito dell'ex impresa familiare.

Con riferimento alle opposte tesi ora rappresentate, non può, peraltro, trascurarsi che le stesse istruzioni al modello Unico PF, quadro RS prevedono: *Per compilare il prospetto di imputazione del reddito dell'impresa familiare si precisa che, il titolare dell'impresa può diminuire il reddito d'impresa dell'ammontare complessivo delle quote imputate ai familiari collaboratori, anche se non distribuite o distribuite solo in parte, tenendo conto che, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, ai*

collaboratori dell'impresa familiare non può essere attribuita una quota di reddito complessivamente superiore al 49 per cento. Il titolare dell'impresa familiare, apponendo la firma nel frontespizio oltre a sottoscrivere la dichiarazione, attesta anche che le quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

E' del tutto evidente che l'iniziativa circa l'imputazione del reddito ai collaboratori è del titolare dell'impresa senza la quale non vi è la possibilità di imputare per trasparenza il reddito ai collaboratori.

CONCLUSIONI

Si deve nuovamente sottolineare come il panorama di riferimento, sia interpretativo sia giurisprudenziale, non risulta uniforme e come anche in dottrina si assiste ad un serrato dibattito sugli aspetti fiscali della imputazione della plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda dell'impresa familiare, che in queste sede si tralascia per questioni di economicità.

Tanto premesso si ritiene di poter giungere alla seguenti conclusioni:

1. ove il titolare dell'impresa, in conformità alla possibilità prevista dal comma 4 dell'articolo 5 del Tuir, imputi al collaboratore familiare una quota di plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda, la stessa dovrà essere dichiarata dal collaboratore nel proprio Modello Unico. Ciò prescinde dalla effettiva percezione della somma da parte del collaboratore medesimo posto che si è nel campo del reddito d'impresa e la tassazione per trasparenza avviene in base al principio di competenza, a prescindere dall'incasso. In questo caso è da ritenersi che il titolare dell'impresa non possa assoggettare a tassazione separata nel quadro RM la propria quota di plusvalenza poiché la circostanza di riferire la plusvalenza al reddito d'impresa non consente di indicarla tra i redditi assoggettati a tassazione separata. A ciò osta peraltro anche il tracciato del quadro RF (ovvero RG);
2. ove, diversamente, il titolare non si avvalga della possibilità di imputare ai collaboratori per trasparenza la quota di plusvalenza, facoltà prevista dal comma 4 del citato art. 5 del predetto Tuir, l'intera plusvalenza concorrerà a formare per competenza il suo reddito. In questo caso, ricorrendone i presupposti il titolare potrà però tassare con modalità separata la plusvalenza nel quadro RM del proprio Modello Unico PF – fascicolo II, non facendola confluire nel reddito d'impresa.

Laddove si dovesse verificare la prima delle due ipotesi, è da ritenersi che il collaboratore familiare potrà scegliere di:

- imputare il reddito nel quadro RH e farlo concorrere in modo ordinario alla tassazione complessiva agli altri redditi dichiarati nell'anno, mediante apposita opzione da esercitarsi nel quadro RM barrando l'apposita casella posta in corrispondenza della Sezione II del predetto quadro RM;
- ricorrendone i presupposti previsti dalla lett. g) del comma 1 dell'art. 17 del TUIR, vale a dire quando la plusvalenza deriva dalla "*cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni*", potrà assoggettare a tassazione separata la plusvalenza indicandola nel quadro RM del Modello Unico, senza optare per la tassazione ordinaria. Talchè la plusvalenza non confluirà nel quadro RH.

RIFERIMENTI NORMATIVI

Codice Civile – articolo 230-bis
Tuir, articolo 5, comma 4
Tuir, articolo 17, comma 1, lett. g)

RIFERIMENTI DI PRASSI

Nota n. 984 del 17 luglio 1997 il Ministero delle finanze
Circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997, paragrafo n. 2.7 il Minfinanze
Risoluzione 28.4.2008 n. 176, da ultimo, l'Agenzia delle Entrate
Istruzioni al modello Unico PF 2010, quadro RS

RIFERIMENTI GIURISPRUDENZIALI

Corte di Cassazione n. 21535 del 15.10.2007
Corte di Cassazione n. 10017 del 29.4.2009

Fondazione Studi
Il Presidente
Rosario De Luca

