

Cessione d'azienda - impresa familiare: effetti fiscali integralmente in capo al titolare

di [Maria Benedetto](#)

Pubblicato il 16 Settembre 2015

il Fisco ha chiarito che la plusvalenza derivante dalla cessione di azienda familiare va tassata interamente in capo al titolare dell'impresa in quanto l'impresa familiare ha natura individuale e non collettiva e, quindi, è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa non anche i familiari

Con la **Risoluzione n. 78/E del 31.8.2015** l'Agenzia delle Entrate ha analizzato i profili fiscali della cessione dell'azienda familiare posta in essere da un contribuente che aveva ricevuto l'azienda in donazione dal marito, assumendo lo stesso i medesimi valori fiscalmente riconosciuti in capo al donante, a norma dell'art. 58 del TUIR. L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che la plusvalenza derivante dalla cessione di azienda familiare va tassata interamente sul titolare dell'impresa in quanto l'impresa familiare ha natura individuale e non collettiva e, quindi, è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa.

Premessa

Con la Risoluzione n. 78/E del 31.08.2015 l'Agenzia delle Entrate ha analizzato i profili fiscali della cessione dell'azienda familiare posta in essere da un contribuente che aveva ricevuto l'azienda in donazione dal marito, assumendo lo stesso i medesimi valori fiscalmente riconosciuti in capo al donante, a norma dell'art. 58 del TUIR.

Con istanza di interpello un contribuente chiedeva di conoscere quale sia il corretto trattamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi della plusvalenza realizzata dalla vendita dell'azienda ricevuta in donazione ed esercitata sotto forma di impresa familiare. L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che la plusvalenza derivante dalla cessione di azienda familiare va tassata interamente sul titolare dell'impresa in quanto l'impresa familiare ha natura individuale e non collettiva e, quindi, è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa. Nessuna rilevanza fiscale assumono le somme introitate dai collaboratori. La conseguenza è che la plusvalenza deve essere imputata fiscalmente solo al titolare dell'impresa, mentre l'operazione non coinvolge i familiari i quali non dovranno far concorrere al reddito le somme introitate. L'Agenzia, inoltre, evidenzia che il provento derivante dalla cessione si qualifica come reddito di impresa anche se l'azienda era pervenuta al cedente per donazione, in quanto l'art. 67, lettera h-bis del Tuir inquadra nei 'redditi diversi' solo le aziende donate o ereditate che vengono cedute senza essere gestite

dagli aventi causa. Da ultimo il documento di prassi amministrativa precisa che, in presenza di aziende ricevute in donazione in continuità fiscale, per calcolare il quinquennio che dà diritto alla tassazione separata si computa anche il periodo di esercizio in capo al donante.

Plusvalenza da cessione di impresa familiare al titolare

L'impresa familiare, sia dal punto di vista civilistico che fiscale, è un'impresa individuale e non una società. Nell'impresa familiare l'unico imprenditore è il titolare dell'impresa il quale calcola e dichiara interamente il reddito di impresa per poi attribuirne quota ai familiari collaboratori, ai fini del calcolo delle imposte. Secondo l'Agenzia delle Entrate, tutto ciò è comprovato dal fatto che il fallimento dell'imprenditore non coinvolge i familiari.

Riguardo al trattamento fiscale della plusvalenza realizzata dalla cessione di impresa familiare, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la stessa sia imputabile interamente in capo al solo titolare della stessa, mentre l'operazione sarà del tutto irrilevante per i collaboratori dell'imprenditore, i quali non dovranno far concorrere al proprio reddito le somme introitate.

Tale soluzione è conforme al precedente orientamento espresso nella Circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997 con riferimento alle operazioni di conferimento d'azienda, con cui si affermava che, in caso di conferimento dell'impresa individuale, il titolare dell'impresa familiare deve liquidare ai collaboratori l'incremento patrimoniale senza che tale operazione rivesta rilevanza fiscale.

Gli orientamenti della giurisprudenza e della dottrina

La tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione di un'impresa familiare deve avvenire unicamente in capo al titolare e non anche, pro quota, in capo ai collaboratori.

Le problematiche che riguardano il trattamento fiscale di detta plusvalenza hanno origine da una norma civilistica: quella del diritto del collaboratore, all'atto della cessione dell'impresa familiare, alla liquidazione dell'incremento di valore dell'azienda, ai sensi dell'art. 230-bis c.c..

In un primo momento è stato affermato che, in caso di cessione di azienda familiare, la plusvalenza deve essere attribuita, pro quota, anche ai collaboratori, in proporzione alla qualità e quantità di lavoro prestato nell'impresa.

Successivamente, in materia di conferimento di azienda, è stato affermato che il titolare è tenuto a liquidare ai collaboratori l'incremento del valore dell'azienda registratosi fino alla data dell'operazione e che tale liquidazione non determina conseguenze fiscali in ordine al valore delle partecipazioni.

L'ultima affermazione, secondo l'interpretazione prevalente, porterebbe a escludere la rilevanza fiscale dell'attribuzione di somme ai familiari e ciò dovrebbe avvenire sia in caso di conferimento che di cessione di azienda in quanto non sembrano sussistere ragionevoli motivi per una differenziazione.

Questo filone interpretativo è rafforzato dalla **Risoluzione 176/E/2008** che ha analizzato il caso della liquidazione di un collaboratore familiare che interrompe la propria prestazione lavorativa a favore dell'impresa familiare. L'attribuzione della somma liquidata al collaboratore, a titolo di quota 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'impresa familiare.

Tale pronuncia, in tema di liquidazione per recesso, dovrebbe trovare applicazione anche in caso di cessione di azienda; pertanto l'eventuale plusvalenza dovrebbe essere tassata in capo al solo titolare dell'impresa familiare.

Secondo la giurisprudenza, tale orientamento non è in linea con la sentenza della 10017/2009 della Cassazione, secondo cui le plusvalenze derivanti da cessione di azienda familiare vanno imputati ai singoli partecipanti a prescindere dalla loro effettiva percezione.

Risoluzione n. 78/E dell'Agenzia delle Entrate

Nella cessione di impresa familiare, la plusvalenza deve essere tassata interamente sul soggetto titolare dell'impresa, non avendo nessuna rilevanza fiscale le somme percepite eventualmente anche dai collaboratori, che detengono quote di partecipazione nella stessa impresa.

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 78/E del 31 Agosto 2015, risponde ad un'istanza di interpello ordinario da parte del contribuente che, avendo ricevuto in donazione un ramo d'azienda, ha costituito un'impresa familiare per portare avanti l'attività con l'aiuto dei figli. Il contribuente imprenditore ha deciso di avviare la cessione di impresa familiare a terzi.

La Risoluzione esamina il caso di una contribuente che, avendo ricevuto in donazione dal coniuge un ramo d'azienda assunto in continuità di valori fiscali, procedeva alla successiva costituzione di un'impresa familiare, indicando quali collaboratori familiari le figlie. L'avvio dell'attività da parte del donante risaliva al 1988.

Nella stessa risoluzione l'Agenzia ricorda che sotto il profilo fiscale l'impresa familiare è regolata dall'art. 5 comma 4 del TUIR sulla base del quale i redditi che derivano dalla stessa, limitatamente al 49% dell'ammontare, possono essere 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.

Il reddito dell'impresa è quindi 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%; i redditi imputati a tali soggetti, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, non rappresentano costi nella determinazione del reddito dell'impresa familiare, bensì una ripartizione dell'utile dell'impresa stessa.

Il contribuente richiede se il reddito derivante dalla cessione vada dichiarato dall'imprenditore, o se esso debba essere ripartito nell'impresa. Trattandosi di azienda ricevuta in donazione si richiede se la plusvalenza da cessione costituisca reddito diverso, o reddito di impresa, e se possa optare per la

tassazione separata.

- *Tassazione in capo all'imprenditore*

L'Agenzia evidenzia partendo dall'assunto che il fallimento dell'imprenditore non coinvolge i familiari e le eventuali perdite conseguite sono imputate esclusivamente al titolare dell'impresa familiare (Ris. Del 28 Aprile 2008 n. 176/E) e afferma che la plusvalenza realizzata dall'impresa familiare è imputabile interamente in capo all'imprenditore, con la conseguenza di essere fiscalmente irrilevante per i collaboratori familiari.

- *Tipologia di reddito conseguito*

Un'altra questione affrontata dall'Agenzia delle Entrate è la manovrabilità della plusvalenza tra i redditi di impresa, da tassare secondo il principio di competenza, oppure tra i redditi diversi da tassare secondo il principio di cassa.

L'art. 67 c. 1 lettere h) e h-bis) del Tuir sancisce che costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante:

1. La cessione dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la quale risulta data in affitto o in usufrutto a terzi, al momento in cui si perfeziona la cessione;
2. La cessione dell'azienda ricevuta a titolo gratuito per successione o donazione, secondo il regime di esclusione da imposizione di cui all'art. 58 del TUIR.

La plusvalenza, quindi, è ricompresa tra i redditi diversi qualora il soggetto che cede un complesso aziendale non eserciti l'attività di impresa.

Nel caso di specie il cedente ha esercitato l'attività di impresa ricevuta in donazione, quindi non può trovare applicazione l'art. 67 del TUIR, ma troverà applicazione l'art. 58 che ricomprende la tipologia reddituale tra i redditi di impresa: la plusvalenza concorrerà alla formazione del reddito nel periodo di imposta di stipula dell'atto.

- *Tassazione della plusvalenza da cessione di impresa familiare*

Il provento derivante dalla cessione di impresa familiare si qualifica come reddito di impresa, anche se l'azienda era pervenuta al soggetto cedente per donazione, in quanto l'articolo 567, lettera h-bis del TUIR considera nella categoria dei "redditi diversi", soggetti a tassazione separata, soltanto le aziende donate (o ereditate) che vengono cedute senza essere gestite dagli aventi causa.

La Risoluzione precisa che in presenza di aziende ricevute in donazione in continuità fiscale, per calcolare il quinquennio che dà diritto alla tassazione separata, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera g) del TUIR, si computa anche il periodo di esercizio in capo al donante.

Il soggetto imprenditore in caso di cessione di impresa familiare, all'atto della cessione dell'azienda, potrà optare per la **tassazione ordinaria** ex articoli 58 e 86 del TUIR in un unico esercizio, atteso che la perdita dello status di imprenditore non consente la rateizzazione a norma del comma 4 dell'articolo 86 del TUIR, ovvero per la **tassazione separata** ex articolo 17, comma 1 lettera g) del TUIR, nel caso in cui abbia esercitato l'azienda per un periodo non inferiore ai cinque anni.

Nel caso specifico il cedente è una persona fisica e ricorrendone i presupposti previsti dall'art. 17 del TUIR, è possibile tassare separatamente la plusvalenza.

L'art. 17 c. 1 lett. g) prevede la tassazione separata per le plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di 5 anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di 5 anni.

L'art. 21 c. 1 del TUIR stabilisce che l'imposta è determinata applicando all'ammontare conseguito, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati conseguiti.

Nel caso specifico il contribuente ha ricevuto l'impresa in donazione dal marito il 28.02.2012. il donante esercitava l'attività dal 1998.

Bisogna capire se nel calcolo del quinquennio necessario ai fini dell'applicazione della tassazione separata assuma rilevanza anche il periodo in cui l'azienda era posseduta dal donante.

L'Agenzia afferma che se il trasferimento avviene con la continuità dei valori aziendali ex art. 58 c. 1 del TUIR si computa anche il periodo in cui l'azienda era posseduta dal donante, rispettando, infatti, il termine quinquennale e si applica la tassazione separata.

Esclusa l'applicazione di sanzioni in caso di ripartizione della plusvalenza

L'Agenzia delle entrate riconosce le obiettive condizioni di incertezza sulle modalità di applicazione della tassazione sulla plusvalenza da cessione dell'impresa familiare, derivanti dalle diverse interpretazioni fornite. Pertanto ritiene che, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede, sussistano le condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni nel caso in cui la plusvalenza realizzata dalla cessione sia stata ripartita tra il titolare dell'impresa e i collaboratori familiari.

16 settembre 2015

Maria Benedetto