

La separazione coniugale e l'attività d'impresa

di Salvatore Dammacco

L'impresa familiare

Una variazione alla forma giuridica d'impresa individuale è l'impresa familiare, cioè quella in cui collaborano il coniuge, i parenti in linea retta o collaterale entro il terzo grado e gli affini in linea retta o collaterale entro il secondo grado. Pertanto, possono partecipare all'impresa familiare (si veda l'immagine grafica nell'allegato A, del paragrafo 1.1):

– i parenti in linea retta o collaterale entro il terzo grado; in linea retta discendente:

il figlio, il nipote ed il pronipote; in linea retta ascendente: il padre, il nonno ed il bisnonno; in linea collaterale: il fratello, il figlio del fratello e lo zio;

– gli affini in linea retta o collaterale entro il secondo grado; gli affini in linea retta sono, ad esempio: il coniuge del figlio, il coniuge del nipote, ecc.; gli affini in linea collaterale sono i cognati.

In merito alla capacità o meno di formare un'impresa familiare nel rapporto di convivenza, il Tribunale di Milano (sentenza 10 gennaio 1985) è giunto a queste conclusioni:

“La situazione descritta dai testi sembra piuttosto individuare la fattispecie dell'impresa familiare, introdotta dal nuovo diritto di famiglia all'art. 230-bis. L'elaborazione dottrinale tende però ad escludere l'applicazione di questo istituto al semplice rapporto di convivenza, sulle considerazioni che il termine “coniuge” di cui al terzo comma di quell'articolo è un termine tecnico, e che l'art. 230-bis non richiede un rapporto di convivenza, ma solo di parentela, e molto ristretta. Per questi motivi il Tribunale non ritiene che il rapporto in esame possa essere qualificato in questa particolare disciplina”.

L'istituto giuridico dell'impresa familiare è previsto dall'articolo 230-bis c.c., rubricato “Impresa familiare”, che recita:

“[1] 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. I familiari partecipanti all'impresa che non hanno la piena capacità di agire sono rappresentati nel voto da chi esercita la potestà su di essi.

[2] Il lavoro della donna è considerato equivalente a quello dell'uomo.

[3] Ai fini della disposizione di cui al primo comma si intende come familiare il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo; per impresa familiare quella cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo.

[4] Il diritto di partecipazione di cui al primo comma è intrasferibile, salvo che il trasferimento avvenga a favore di familiari indicati nel comma precedente col consenso di tutti i partecipi. Esso può essere liquidato in danaro alla cessazione, per qualsiasi causa, della prestazione del lavoro, ed altresì in caso di alienazione dell'azienda. Il pagamento può avvenire in più annualità, determinate, in difetto di accordo, dal giudice.

[5] In caso di divisione ereditaria o di trasferimento dell'azienda i partecipi di cui al primo comma hanno diritto di prelazione sulla azienda. Si applica, nei limiti in cui è compatibile, la disposizione dell'articolo 732.

[6] Le comunioni tacite familiari nell'esercizio dell'agricoltura sono regolate dagli usi che non contrastino con le precedenti norme.

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Per collaborazione si intende la collaborazione nell'ambito dell'impresa e non già nell'ambito delle mura domestiche nel qual'ultimo caso il coniuge, il parente o l'affine non hanno diritto a percepire una quota di utili dell'impresa familiare. I

giudici della **Corte di Cassazione, sezioni unite civili, con sentenza del 4 gennaio 1995, n. 89**, hanno affermato che l'accudire alla famiglia e ai figli è un obbligo che discende dal matrimonio e non può giustificare la partecipazione del coniuge all'impresa familiare:

GIURISPRUDENZA

"Ai sensi dell'art. 230- bis cod. civ., la concreta collaborazione del partecipante all'impresa familiare – istituto la cui costituzione non può essere automatica, senza alcuna volontà degli interessati, ma al contrario, quando non avvenga mediante atto negoziale, deve sempre risultare da fatti concludenti, e cioè da fatti volontari dai quali si possa desumere l'esistenza della fattispecie, ben potendo l'imprenditore rifiutare la partecipazione del familiare all'impresa, opponendosi all'esercizio di attività lavorativa nell'ambito di essa –, se, in mancanza di accordi convenzionali, non può ridursi, nel caso del coniuge, all'adempimento dei doveri istituzionalmente connessi al matrimonio, non viene tuttavia meno qualora l'attività dallo stesso svolta, sebbene diretta, in via immediata, a soddisfare le esigenze domestiche e personali della famiglia, assuma rilievo nella gestione dell'impresa, in quanto funzionale ed essenziale all'attuazione dei fini propri di produzione o di scambio di beni o di servizi. Infatti, se è vero che l'art. 230- bis cod. civ. considera titolo per partecipare a detta impresa la prestazione, in modo continuativo, dell'attività di lavoro nella famiglia, tuttavia, dovendosi tale attività tradurre (in proporzione alla quantità e qualità di lavoro prestato) in una quota di partecipazione agli utili ed agli incrementi dell'azienda, tale quota non può che essere determinata in relazione all'accrescimento della produttività dell'impresa, procurato dall'apporto dell'attività del partecipante" (Cass., Sezioni Unite, 4 febbraio 1995, n. 89).

Ai fini fiscali, l'atto costitutivo di detta impresa (si veda l'allegato A in seguito riportato)

è previsto dall'art. 5, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che dispone che, nei limiti del 49%, il reddito d'impresa è imputabile ai familiari a condizione che:

- la dichiarazione dei redditi del contribuente riporti l'annotazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse siano proporzionate alla qualità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo continuativo e prevalente, durante il periodo d'imposta;
- la dichiarazione dei redditi del familiare riporti l'attestazione da parte dello stesso di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente. Inoltre, le istruzioni allegate alla dichiarazione dei redditi impongono al contribuente di rilasciare un attestato della ripartizione del reddito familiare a ciascun collaboratore, perché quest'ultimo lo possa esibire, a richiesta, all'Agenzia delle Entrate. Il predetto atto costitutivo, che deve essere redatto mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata, deve:
 - essere di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta relativamente al quale sarà attribuita la quota di reddito al collaboratore familiare;
 - contenere i nominativi dei familiari partecipanti all'impresa con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore;
 - recare la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti.

Qualora l'impresa si costituisca già con la struttura d'impresa familiare, è necessario che l'atto omonimo venga redatto prima o contestualmente alla data d'inizio di attività dell'impresa per esplicare effetto anche per il primo periodo di imposta.

Sull'argomento, il soppresso **Dipartimento delle Entrate, con Circolare del 19 maggio 2000, n. 101/E, par. 4.3**, ha confermato il contenuto della lontana Circolare del 19 dicembre 1976, n. 40, secondo la quale l'enunciazione dell'impresa familiare, con riferimento all'impresa costituita nell'anno, richiede la contestuale redazione dell'atto d'impresa familiare, secondo la forma in precedenza evidenziata, per produrre i suoi effetti (attribuzione della quota di reddito d'impresa al familiare collaboratore nell'impresa) per lo stesso periodo d'imposta d'inizio dell'attività:

“4.3 Imputazione di redditi di impresa familiare D. È possibile imputare al collaboratore la quota di reddito da lui prodotto per l'anno 1999 già nel Modello unico 2000, nel caso di inizio attività il 10/4/1999 e stipula di atto dichiarativo di impresa familiare in data 10/4/1999?

R. L'art. 5, comma 4, del TUIR prevede che i redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile,

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

limitatamente al 49 per cento, sono imputati a ciascun familiare subordinatamente alla verifica di determinate condizioni. In particolare, una di queste condizioni 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".

Al riguardo, 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, conformemente all'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria con circolare n. 40 del 19 dicembre 1976, 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 quanto all'ambito di applicazione dell'impresa familiare la lontana **Circolare della soppressa Direzione Gen.le II.DD. del 19 dicembre 1976, n. 40/9/2146, par. I**, ha precisato che la stessa si applica nell'ambito dell'attività commerciale (in senso lato, attività commerciale, artigianale, industriale, agricola, ecc.) e non di lavoro autonomo:

"Al riguardo non può revocarsi in dubbio che le nuove disposizioni introdotte con il menzionato art. 230-bis concernono senz'altro l'impresa commerciale e pertanto, stante l'estensione del concetto assunto in sede fiscale, tutte le attività che si considerano commerciali ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. 29-9-1973, n. 597, produttive di redditi d'impresa.

Ciò stante, rimangono fuori dalla portata delle norme sull'impresa familiare le attività diverse da quelle commerciali, ancorché nell'esercizio di esse il titolare si avvalga della collaborazione di familiari.

In particolare le disposizioni di cui trattasi non possono applicarsi alle attività produttive di redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 49 del D.P.R. n. 597, per le quali l'imputazione rimane in ogni caso unitaria e personalizzata in capo all'esercente l'attività artistica o professionale".

Ai fini previdenziali, la Corte costituzionale, con sentenza 10 dicembre 1987, n. 476, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, n. 6), del D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124, testo unico delle disposizioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, nella parte in cui non comprende, tra le persone assicurate, i familiari partecipanti all'impresa familiare che prestano opera manuale o a questa assimilata ai sensi del precedente art. 2.

Allegato A – Atto dichiarativo d'impresa familiare

Il sottoscritto nato a il, codice fiscale, domiciliato in alla via, titolare dell'Impresa, corrente in alla via, iscritta alla Camera di Commercio di al n., REA n....., esercente l'attività artigianale di

dà atto che l'impresa suddetta è costituita nella forma intesa dalle norme di cui all'art. 230-bis c.c. Pertanto, dichiara che ad essa collaborano - la moglie nata a il, codice fiscale, residente in alla via, con le funzioni di collaboratrice, ed

- il figlio....., nato a il, codice fiscale, residente in alla via con le funzioni di collaboratore.

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il reddito annuale dell'impresa familiare sarà attribuito ad ogni componente l'impresa familiare proporzionalmente alla quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente.

Il presente atto produce i suoi effetti dal 1° gennaio ed è tacitamente rinnovato per gli anni successivi.

I signori....., sottoscrivono il presente atto per accettazione.

Luogo e data.....

Firme

N.B.: Il presente atto, da redigersi su carta da bollo almeno in duplo (1 copia per l'Ufficio del Registro e 1 copia per ciascun partecipante) è soggetto a registrazione sin dall'origine entro venti giorni con l'applicazione di una tariffa fissa di € 168, ai sensi dell'art. 11, della Tariffa, parte I, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

La costituzionalità della differente detrazione per coniuge convivente e coniuge separato, nonché della differente imputazione di reddito nell'impresa familiare

Sono stati promossi, dinnanzi alla Corte Costituzionale, dei giudizi di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 29, 30, 31, 35, primo comma, e 53 della Costituzione, sugli aspetti fiscali degli artt. 4 (poi abrogato), 5, 10 e 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (attuali artt. 5, 10 e 12, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), dell'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 9 (con riferimento anche agli artt. 1, 2 e 3) della L. 2 dicembre 1975, n. 576, nella parte in cui:

- a) prevedono per i familiari a carico soltanto detrazioni fisse d'imposta ed escludono che il produttore del reddito possa dichiarare la quota di reddito prodotto destinata ad altri membri della famiglia;
- b) dispongono per il coniuge convivente soltanto una detrazione fissa, mentre considerano il coniuge separato come possessore di una quota del reddito, consentendone la detrazione nella misura effettiva;
- c) dispongono, a parità di reddito complessivo prodotto, un onere fiscale più pesante per la famiglia monoreddito rispetto a quella plurireddito;
- d) considerano ogni componente dell'impresa familiare come titolare di una quota del reddito prodotto dall'impresa, mentre in tutti gli altri casi ogni membro della famiglia non produttore di reddito viene in rilievo solo ai fini dell'ammontare dei carichi di famiglia.

La Corte, dopo aver ricordato che:

- con sentenza del 23 marzo 1983, n. 76, ha già affermato l'aderenza ai principi costituzionali del sistema della tassazione separata dei redditi familiari, sottolineando altresì come la correzione degli effetti distorsivi di tale meccanismo spetti, secondo il principio ispiratore del favor familiare, alla discrezionalità del legislatore;
 - la convivenza dei coniugi determina una situazione obiettivamente diversa rispetto all'ipotesi del coniuge separato, legittimando un differente trattamento impositivo;
 - l'imputazione di una quota del reddito a ciascun componente del nucleo familiare corrisponde, nel caso d'impresa familiare, all'assunzione di responsabilità da parte di ognuno ed alla rilevanza che il conferimento di attività lavorativa comporta concorrendo proporzionalmente al conseguimento del profitto, laddove nel caso di attività lavorativa svolta da un singolo familiare, la prestazione lavorativa domestica, come ad esempio il lavoro casalingo, influisce soltanto in via mediata sulla produzione del reddito;
- con **ordinanza del 6 luglio 1987, n. 251**, ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni sollevate:

La determinazione della quota di utili spettanti al coniuge nell'impresa familiare

Nel paragrafo 4.1, abbiamo evidenziato che l'art. 230-bis c.c., rubricato "Impresa familiare", tra l'altro, dispone che il familiare che presta in modo continuativo la sua attività di lavoro 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".

Secondo la giurisprudenza di legittimità, **Corte di Cassazione, sez. lavoro**:

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

– con **sentenza del 17 giugno 2003, n. 9683** (conforme Cassazione del 20 giugno 2003, n. 9897 e del 4 agosto 1998, n. 7655), ha affermato che l'atto d'impresa familiare redatto fiscalmente ai sensi dell'art. 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (già art. 5, del D.P.R. n. 597 del 1973), costituisce una prova per attestare la costituzione dell'impresa familiare e per invocare il diritto agli utili nell'impresa familiare, da parte del collaboratore familiare (per quel che ci riguarda, il coniuge collaboratore). Inoltre, sul credito per utili di spettanza sono da calcolare interessi e rivalutazione monetaria ai sensi dell'art. 429, comma 3, cod. proc. civ. (Cassazione del 16 aprile 1992, n. 4650):

GIURISPRUDENZA

“In relazione alla obiettiva diversità di situazioni, è legittimo il differente trattamento impositivo disposto nei confronti del coniuge convivente (detrazione fissa) e del coniuge separato (detrazione nella misura effettiva); mentre l'imputazione di una quota del reddito a ciascun componente del nucleo familiare, nel caso di impresa familiare, corrisponde sia alle responsabilità di ciascuno di essi sia al diverso rilievo dell'attività lavorativa prestata, che concorre proporzionalmente al conseguimento del profitto, diversamente dal lavoro casalingo, che influisce soltanto in via mediata sulla produzione del reddito” (Corte Costituzionale, ordinanza 6 luglio 1987, n. 251).

GIURISPRUDENZA

“In tema di impresa familiare (art. 230- bis cod. civ.), la predeterminazione, ai sensi dell'art. 9 della legge n. 576 del 1975 (integrativo dell'art. 5 del D.P.R. n. 597 del 1973) e nella forma documentale prescritta, delle quote di partecipazione agli utili dell'impresa familiare, sia essa oggetto di una mera dichiarazione di verità (come è sufficiente ai fini fiscali) o di un negozio giuridico (non incompatibile con la configurabilità dell'impresa familiare), può risultare idonea, in difetto di prova contraria da parte del familiare imprenditore, ad assolvere mediante presunzioni l'onere – a carico del partecipante che agisca per ottenere la propria quota di utili – della dimostrazione sia della fattispecie costitutiva dell'impresa stessa che dell'entità della propria quota di partecipazione (in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato) agli utili dell'impresa” (Cass., sez. lav., 17 giugno 2003, n. 9683).

– con **sentenza del 29 luglio 2008, n. 20574** (conforme Cassazione 20 marzo 2007, n. 6631), ha affermato che le percentuali di partecipazione agli utili indicate nella scrittura di costituzione dell'impresa “hanno una portata meramente indiziaria e non sostitutiva rispetto all'apporto lavorativo effettivamente prestato”. Riportiamo sia il principio di diritto enunciato:

“Cessata l'impresa familiare, la liquidazione della quota spettante al familiare che ha apportato lavoro subordinato deve avere per oggetto (dividendo) gli utili beni acquistati e gli incrementi d'azienda, senza riguardo all'ammontare delle retribuzioni per lavoro subordinato in analoga attività, mentre il criterio di ripartizione (divisore) è dato dalla qualità e quantità del lavoro prestato, con eventuale riguardo in funzione indiziaria alle percentuali indicate nella scrittura di costituzione dell'impresa”.

che la massima tratta dalla predetta sentenza:

– **con sentenza del 22 ottobre 1999, n. 11921**, ha affermato che il diritto agli utili è ancorato al reddito realizzato e che la naturale destinazione degli utili è il loro reimpiego nell'azienda e non la loro distribuzione; la partecipazione agli utili nell'impresa familiare non avviene anno per anno o meglio la percezione degli utili da parte del collaboratore dell'impresa familiare avviene con la cessazione dell'impresa medesima o della sua collaborazione nell'ambito della stessa impresa, salvo che i partecipanti all'impresa familiare non assumano la decisione di distribuirli periodicamente:

GIURISPRUDENZA

“L'art. 230- bis cod. civ. prevede che il familiare che collabora in modo continuativo nell'impresa familiare ha diritto, al momento della cessazione, a partecipare agli utili e agli incrementi di produttività dell'azienda (“beni acquistati” con gli utili ed “incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento”) in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato; ne consegue che, da un lato, per la determinazione della quota spettante non può essere utilizzato come parametro l'importo della retribuzione erogata per prestazioni di lavoro subordinato in analoga attività (che prescinde dall'entità dei risultati conseguiti, a cui, invece, è commisurato il diritto del componente dell'impresa familiare), mentre, dall'altro, quanto al criterio di ripartizione delle quote, le percentuali indicate nella scrittura di costituzione dell'impresa hanno una portata meramente indiziaria e non sostitutiva rispetto all'apporto lavorativo effettivamente prestato” (Cass., sez. lav. 29 luglio 2008, n. 20571).

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

– con sentenza del 23 giugno 2008, n. 17057, ha affermato che l'onere della prova per pretendere la quota di utili di propria spettanza (art. 2697 c.c.) è di competenza del collaboratore familiare (per quanto ci riguarda, del coniuge partecipe) che agisce per il suo riconoscimento e che gli utili da attribuire ai partecipanti all'impresa familiare vanno calcolati al netto delle spese di mantenimento, che gravano sul familiare che esercita l'impresa:

GIURISPRUDENZA

“Il diritto agli utili dell'impresa familiare, previsto dall'art. 230- bis cod. civ., è condizionato dai risultati raggiunti dall'azienda, essendo poi gli stessi utili naturalmente destinati (salvo il caso di diverso accordo) non alla distribuzione tra i partecipanti ma al reimpiego nell'azienda o in acquisti di beni; la maturazione di tale diritto – dalla quale decorrono rivalutazione monetaria ed interessi ex art. 429 cod. proc. civ., in relazione alla riconducibilità della collaborazione continuativa all'impresa familiare ad uno dei rapporti di cui all'art. 409 n. 3 cod. proc. civ. – coincide di regola, in assenza di un patto di distribuzione periodica, con la cessazione dell'impresa familiare o della collaborazione del singolo partecipante” (Cass. sez. lav., 22 ottobre 1999, n. 11921).

GIURISPRUDENZA

“Ai sensi dell'art. 230- bis cod. civ., gli utili da attribuire ai partecipanti all'impresa familiare vanno calcolati al netto delle spese di mantenimento, pure gravanti sul familiare che esercita l'impresa, restando a carico del partecipante che agisce per il conseguimento della propria quota l'onere di provare la consistenza del patrimonio familiare e l'ammontare degli utili da distribuire (nella specie, la S.C. ha rilevato che la sentenza di merito aveva accertato, con adeguata istruttoria, che il mantenimento del partecipante – e dell'intera famiglia – era assicurato con redditi diversi da quelli provenienti dall'impresa familiare di rivendita di tabacchi e, in specie, dall'attività di idraulico svolta continuativamente e dai proventi di due immobili in comproprietà)” (Cass., sez. lav., 23 giugno 2008, n. 17057).

Ai fini fiscali, l'atto costitutivo di detta impresa (si veda l'allegato A, del precedente paragrafo “L'impresa familiare”) è previsto, come anticipato, dall'art. 5, comma 4, del detto D.P.R. n. 917/1986, che dispone che, nei limiti del 49%, il reddito d'impresa è imputabile ai familiari.

Pertanto, la redazione dell'atto in parola, nella forma di atto pubblico ovvero di scrittura privata con firme autenticate, in assenza di prova contraria prodotta dal coniuge imprenditore, ovvero titolare dell'impresa familiare, costituisce prova in giudizio civile per:

- attestare la costituzione dell'impresa familiare con il coniuge (o con altri partecipi);
- indicare (o assumere valore indiziario) la percentuale di partecipazione agli utili (non più richiesta ai fini fiscali nella redazione dell'atto d'impresa familiare, ma solo nella dichiarazione dei redditi) spettante al coniuge (o agli altri partecipi) nell'impresa familiare;
- precisare l'eventuale decorrenza del pagamento degli utili al coniuge (o agli altri partecipi) nell'impresa familiare (riteniamo che detta prova non sia sufficiente ma debba essere suffragata dai movimenti finanziari, in quanto, per il principio di trasparenza, i collaboratori familiari dichiarano nel quadro 740/H le quote di reddito loro spettanti, indipendentemente dall'effettiva percezione).

Infatti, la **Circolare della soppressa Direzione Gen.le II.DD. del 19 dicembre 1976, n. 40/9/2146:**

– con riferimento alla natura giuridica dell'impresa familiare, ha precisato che ha solo carattere individuale e non collettiva (**parag. II**):

“Al riguardo è da sottolineare che, sebbene detto art. 5 si intitola ai “redditi prodotti in forma associata”, la collocazione in esso del comma aggiunto dall'art. 9 della legge n. 576, non significa che nel caso di impresa familiare si tratta di reddito prodotto in forma associata, ma sta soltanto a ribadire il principio di trasparenza in virtù del quale il reddito prodotto da un determinato soggetto fra quelli contemplati dallo stesso art. 5, è imputato a ciascuno degli aventi diritto indipendentemente dall'effettiva percezione del reddito e in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

Pertanto, come già puntualizzato nelle istruzioni per la compilazione dei quadri 740/F e G della dichiarazione dei redditi del 1975, l'impresa familiare di cui trattasi non configura, in nessun caso, un'ipotesi di società di persone rimanendo invece ferma la sua natura di impresa individuale.

Difatti, l'art. 230-bis del Codice civile è chiaramente diretto a disciplinare i diritti patrimoniali connessi alla collaborazione di familiari in imprese che appartengono ad

un solo soggetto, quando tale collaborazione è una mera realtà di fatto che rappresenta un'ipotesi residuale rispetto alle altre tipologie giuridiche in quanto non trae origine né da un rapporto associativo né da un rapporto di lavoro intercorrente con il titolare dell'impresa.

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Correlativamente, debesi escludere, per converso, la configurabilità dell'impresa familiare in ogni caso in cui sussista una società, anche di fatto, o un rapporto di lavoro sia che questo sostanzialmente una locatio operarum, sia che sostanzialmente una locatio operis”.

– con riferimento alla natura fiscale dei redditi dell'impresa familiare, ha chiarito che il reddito dell'imprenditore deve qualificarsi reddito d'impresa, laddove quello dei collaboratori familiari, reddito di partecipazione (**parag. III**):

“I redditi conseguiti nell'esercizio di imprese familiari hanno una duplice qualificazione fiscale in relazione alle quote spettanti, rispettivamente, al titolare ed ai collaboratori familiari.

Per quanto riguarda il titolare, attesa la natura dell'impresa familiare come “impresa individuale”, la quota ad esso spettante è qualificabile “reddito d'impresa”.

Per quanto riguarda i collaboratori familiari, le relative quote costituiscono invece “redditi da partecipazione” (da dichiarare, quindi, nel quadro 740/H), che concorrono, nella misura delle quote predeterminate con l'apposito atto, a formare il reddito complessivo di ciascun avente diritto ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e che, a carico dei medesimi, sono soggetti alla imposta locale sui redditi.

Per il principio di trasparenza, tali quote sono imputate ai collaboratori familiari indipendentemente dall'effettiva percezione.

D'altro canto, tuttavia, detto principio non opera anche in senso inverso, allorché si verifichi una perdita dell'impresa, stante la chiara portata dell'art. 230-bis, codice civile il quale chiama i collaboratori familiari alla sola “partecipazione agli utili”.

Ovviamente, in caso di perdita, questa va fiscalmente riconosciuta per l'intero nei confronti del titolare dell'impresa.....”.

L'impresa familiare e la separazione

Quali sono gli effetti della separazione giudiziale tra coniugi, in presenza d'impresa familiare?

L'art. 230-bis c.c. non contempla questa ipotesi e la dottrina ha espresso diverse opinioni. Poiché compito di questo lavoro è la ricerca e, possibilmente, la soluzione dei problemi fiscali connessi con la separazione coniugale, evidenziamo alcune ipotesi di accordo tra i coniugi e, naturalmente, i loro effetti fiscali:

- continuazione dell'impresa familiare sino alla omologazione del divorzio (ammesso che la giurisprudenza consenta la prosecuzione dell'impresa familiare sino a detto provvedimento giudiziale), tenendo presente che, qualora l'impresa familiare sia ancorata alla vita coniugale, la separazione condurrebbe al suo scioglimento;
- recesso del partecipante o del titolare (imprenditore) dall'impresa familiare;
- donazione dell'impresa familiare da parte del titolare (imprenditore);
- conferimento dell'impresa familiare in società;
- scioglimento dell'impresa familiare.

Vogliamo sottolineare che l'eventuale cessione dell'impresa familiare comporta il diritto di prelazione alla sua acquisizione da parte del partecipante interessato, come andremo ad accertare nel prossimo paragrafo “La prelazione nella cessione dell'impresa familiare a favore del coniuge separato”.

Infine, vogliamo evidenziare la sentenza della **Corte di Cassazione, sez. lavoro, del 22 maggio 1991, n. 5741** (emessa prima di quella a Sez. unite del 4 gennaio 1995, n. 89, riportata nel paragrafo 4.1 che ha escluso che l'accudire alla famiglia e ai figli possa giustificare la partecipazione del coniuge all'impresa familiare in quanto detti obblighi discendono dal matrimonio).

In detta sentenza – da recepire con cautela vista l'epoca in cui è stata emessa e la non chiara situazione di partecipazione del coniuge al lavoro nell'impresa familiare – viene affermato che la separazione personale dei coniugi non determina l'automatica cessazione dell'impresa familiare, né del singolo rapporto di partecipazione alla stessa:

GIURISPRUDENZA

“La configurabilità di un’impresa familiare ai sensi dell’art. 230- bis cod. civ., ove sussista il presupposto dell’esistenza di una attività imprenditoriale nella famiglia, non può essere esclusa per il fatto che l’attività di lavoro continuativamente svolta dal coniuge sia stata diretta a soddisfare le esigenze domestiche e personali della famiglia, avendo tale attività rilievo come adempimento di obbligazioni attinenti all’impresa in una sorta di divisione del lavoro o distribuzione dei compiti, o per il fatto che la stessa attività (utile, sia pure mediatamente, ai fini della impresa) coincida con quella oggetto di uno degli obblighi o dei doveri di cui agli artt. 143 e 147 cod. civ., **restando altresì escluso che la separazione personale dei coniugi costituisca di per sé causa del venir meno dell’impresa familiare ove la separazione stessa non abbia comportato la cessazione dello svolgimento della attività lavorativa predetta**” (Cass., sez. lav., 22 maggio 1991, n. 5741).

I modi di costituzione e di cessazione dell’impresa familiare

Nel paragrafo 4.1, abbiamo evidenziato la procedura da seguire, ai sensi dell’art. 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per costituire, da un punto di vista fiscale, l’impresa familiare. Da un punto di vista civilistico, l’emersione dell’impresa familiare non richiede una data formalità, essendo sufficiente una manifestazione di volontà, tacita o espressa; analogamente, per la cessazione dell’impresa familiare, secondo l’insegnamento della **Corte di Cassazione, sez. lavoro, del 23 novembre 1984, n. 6069**:

GIURISPRUDENZA

“La costituzione dell’impresa familiare, di cui all’art. 230- bis cod. civ., richiede una manifestazione di volontà, espressa o tacita, dei partecipanti, i quali devono essere muniti della qualità di coniuge, di parente entro il terzo grado o di affine entro il secondo grado. Pertanto, come la nascita di detta impresa non deriva dalla mera qualità di familiare, nei termini specificati, così la cessazione dell’impresa stessa può verificarsi nonostante il perdurare della qualità di familiare (nella specie, qualità di coniuge, non esclusa dalla sopravvenienza di separazione personale), qualora intervenga una manifestazione di volontà contraria a quella che ne determinò la costituzione (ad esempio, recesso)” (Cass., sez. lav., 23 novembre 1984, n. 6069).

Quali le possibili cause della cessazione dell’impresa familiare?

Ricordiamo:

- la morte del titolare imprenditore (gli altri componenti dell’impresa familiare si chiamano collaboratori e la morte di uno di essi non comporta l’automatismo della cessazione dell’impresa, anche se può creare le relative premesse);
- la morte dell’unico collaboratore familiare;
- il fallimento dell’imprenditore;
- il conferimento dell’impresa familiare in un’altra impresa;
- la perdita della qualità di familiare (ad esempio, per la cessazione degli effetti civili del matrimonio, il coniuge perde la qualità di familiare);
- il recesso dell’imprenditore, in presenza di una giusta causa (l’assenza di una giusta causa comporta l’obbligo di risarcire il danno cagionato al lavoratore familiare);
- il recesso dell’unico collaboratore familiare;

L’art. 230-*bis* del c.c. stabilisce che il familiare collaboratore che recede dall’impresa familiare per rinuncia al rapporto di collaborazione ha diritto alla liquidazione della sua partecipazione, cioè alla quota di utili e di incrementi patrimoniali (incluso il valore di avviamento) individuata in relazione alla qualità e quantità del lavoro prestato. La valutazione va fatta al momento della cessazione del rapporto con l’impresa familiare.

La prelazione nella cessione dell’impresa familiare a favore del coniuge separato

L’art. 230-*bis*, comma 5, c.c. dispone che, nel caso di cessione dell’impresa familiare, il collaboratore dell’impresa (che può essere il coniuge collaboratore, così come lo chiameremo nel prosieguo di questo paragrafo) abbia il diritto di prelazione nell’acquisto della stessa. Sull’argomento, l’art. 230-*bis* rinvia, in quanto compatibile, al disposto dell’art. 732 c.c. Da quest’ultima norma si rileva che l’imprenditore deve

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

notificare ai collaboratori familiari la proposta di alienazione dell'azienda, indicandone il prezzo.

I collaboratori familiari, entro due mesi dalla data dell'ultima delle notifiche effettuate, possono esercitare o meno il proprio diritto di prelazione.

A tal proposito, la **Corte di Cassazione, sez. lavoro, con sentenza del 19 novembre 2008, n. 27475**, ha fissato il perimetro di azione del collaboratore familiare (coniuge collaboratore), affermando il conseguente suo diritto a riscattare dal terzo acquirente la stessa impresa familiare, ai sensi dell'art. 732 c.c., richiamato dal predetto art. 230-bis c.c., sino al momento in cui gli è liquidata la quota.

Accertiamo l'antefatto ed il motivo di eccezione in cassazione che riteniamo più interessante.

Un coniuge separato A inoltra ricorso al Tribunale di Milano, quale Giudice del lavoro, deducendo di aver partecipato nella misura del 49%, all'impresa familiare costituita con l'allora coniuge B e avente ad oggetto la gestione di una pizzeria e di avere appreso, in occasione della notifica di altro ricorso per la separazione personale dei coniugi, che il marito aveva ceduto l'azienda dell'impresa familiare alla società C; quindi, aveva chiesto la declaratoria giudiziale del proprio diritto di prelazione e di riscatto su tale società nonché la condanna dei convenuti, in solido, al risarcimento danni per il ritardo nella consegna dell'azienda riscattata.

Con sentenza, il Tribunale di Milano aveva accolto solo la domanda di accertamento del diritto di A ad esercitare la prelazione, rigettando le ulteriori domande della ricorrente. In seguito, il coniuge imprenditore B propone appello principale e A propone appello incidentale, quindi la Corte d'appello di Milano, con sentenza in parziale riforma della sentenza impugnata, ha accolto l'appello incidentale, dichiarando l'avvenuto riscatto dell'azienda indicata, con conseguente trasferimento della stessa in capo alla P., confermando nel resto la pronuncia di primo grado.

Avverso tale sentenza B propone ricorso per cassazione, mentre A resiste con proprio rituale controricorso.

Non ci soffermiamo sul primo motivo di ricorso, trattandosi di un tentativo di considerare cessata l'impresa familiare. Col secondo motivo di ricorso, viene dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 230-bis c.c., comma 5, e art. 732 c.c., per avere la Corte d'appello ritenuto applicabile l'istituto del riscatto (retrato successorio) anche al caso dell'impresa familiare, mentre conseguirebbe che, dato il carattere eccezionale del retratto successorio, il riscatto non sarebbe applicabile all'impresa familiare. La Corte di Cassazione dichiara che il motivo è infondato:

GIURISPRUDENZA

"In tema di lavoro familiare, l'art. 230-bis cod. civ., che richiama l'art. 732 cod. civ. "nei limiti in cui è compatibile", va interpretato coerentemente con le finalità dell'istituto, che è quella di predisporre una più intensa tutela del lavoro familiare; ne consegue che la prelazione prevista dalla norma in favore del familiare, nel caso di alienazione dell'impresa familiare, è una prelazione legale, che consente il riscatto nei confronti del terzo acquirente (fino al momento in cui sia liquidata la quota del partecipe), senza che all'applicazione di tale istituto possa essere d'ostacolo la mancanza di un sistema legale di pubblicità dell'impresa familiare, avendo il legislatore inteso tutelare il lavoro più che la circolazione dei beni" (Cass., sez. lav., 19 novembre 2008, n. 27475).

Il recesso del coniuge titolare dall'impresa familiare

Esaminiamo il caso di recesso del coniuge titolare dall'impresa familiare, attraverso alcuni spunti giurisprudenziali.

La **Suprema Corte (sez. lavoro, sentenza del 20 giugno 2003, n. 9897)** è stata investita di un caso di esercizio pubblico (gestione di un autonoleggio) che ha assunto la forma giuridica d'impresa familiare (tra l'altro contestata dal fratello partecipe del titolare) ed ha affermato i seguenti principi:

– l'impresa collettiva appartiene per quote, eguali o diverse, a più persone (art. 2251 e segg. c.c.), mentre l'impresa familiare di cui all'art. 230-bis c.c. appartiene solo al suo titolare: tuttavia i familiari partecipanti hanno diritto ad una quota degli utili. Né tale regime è inficiato se uno dei beni aziendali sia di proprietà del collaboratore familiare. Inoltre, il titolare dell'impresa familiare ha diritto di recedere dall'impresa familiare o di cessarla, osservando il diritto degli altri familiari a vedersi liquidare la quota, ovvero a chiedere il risarcimento del danno, in presenza di cessazione senza giusta causa. La massima 1, tratta dalla predetta sentenza n. 9897/2003, è la seguente:

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

GIURISPRUDENZA

“Al riguardo, va rilevato che l’art. 230- bis c.c., rinvia alla disposizione dell’art. 732 c.c., letteralmente, non per la disciplina dell’esercizio del diritto di prelazione ma per il diritto di prelazione tout-court.

Orbene, l’art. 732 c.c., sotto rubrica “diritto di prelazione” disciplina non solo l’esercizio del diritto di prelazione, ma anche il possibile sviluppo di tale istituto in direzione del riscatto presso terzi acquirenti.

Ne consegue che dal tenore letterale della disposizione emerge l’indicazione secondo cui il limite della compatibilità non è stato posto dal legislatore per discriminare la parte dell’art. 732 c.c., relativa all’esercizio della prelazione da quella relativa al riscatto, ma attraversa ambedue le discipline.

Se dall’analisi letterale della disposizione si passa a ricercarne la ratio, sembra preferibile ritenere che con l’istituto in esame il legislatore abbia inteso predisporre una più intensa protezione al lavoro familiare, favorendo nell’acquisto dell’azienda coloro che hanno dato un contributo attivo all’impresa nell’ambito della comunità familiare.

A fondamento dell’istituto sono pertanto rinvenibili giustificazioni ispirate alla tutela del lavoro cui partecipa la comunità familiare, con un particolare occhio di riguardo, anche se non esplicitato, ma evidente dato il momento storico di riferimento, al lavoro femminile.

Trattasi pertanto di valori espressivi di principi di rilievo costituzionale, che devono indurre, in sede di interpretazione, ad individuare un ambito quanto più possibile esteso dell’istituto in esame.

Anche la ratio legislativa, come individuata, conduce dunque a ritenere l’applicabilità al partecipe della impresa familiare anche della disciplina del riscatto di cui all’art. 732 c.c., nei limiti di compatibilità. Omissis. Concludendo, il ricorso di B va respinto, (...)” (Cass., sez. lav., 19 novembre 2008, n. 27475).

– il giudice non può disattendere il valore probatorio dell’atto costitutivo d’impresa familiare redatto ai fini fiscali, tranne nel caso che si provi la sua simulazione.

Si riporta la massima 2 della ridetta sentenza n. 9897/2003:

GIURISPRUDENZA

“A differenza della impresa collettiva esercitata per mezzo di società semplice, la quale appartiene per quote, eguali o diverse, a più persone (artt. 2251 e segg. cod. civ.), l’impresa familiare di cui all’art. 230- bis cod. civ.

appartiene solo al suo titolare, mentre i familiari partecipanti hanno diritto ad una quota degli utili, e ciò anche nel caso in cui uno dei beni aziendali sia di proprietà di alcuno dei familiari. Ne consegue che, mentre nel caso di società semplice con due soli soci, l’esclusione di uno di loro è pronunciata dal tribunale su istanza dell’altro (art. 2287, comma terzo, cod. civ.), il diritto potestativo di recedere dall’impresa familiare spettante al titolare, e quello eventuale di determinarne la cessazione, è esercitabile attraverso una semplice manifestazione di volontà, salvo il diritto degli altri familiari alla liquidazione della loro quota e, in caso di recesso privo di giustificazione, al risarcimento del danno” (Cass., sez. lav., 20 giugno 2003, n. 27475).

GIURISPRUDENZA

“Nell’impresa familiare, ove la ripartizione degli utili sia stata stabilita dalle parti con atto scritto, come richiesto dalla normativa fiscale in materia, il giudice non può disattendere il valore probatorio della scrittura, in difetto di prova della simulazione” (Cass., sez. lav., 20 giugno 2003, n. 9897).

Successivamente, con **sentenza del 15 aprile 2004, n. 7223, la Corte di Cassazione, sez. lavoro**, con riferimento alla morte del titolare dell’impresa familiare, ha affermato il diritto dei partecipi a:

- un credito commisurato ad una quota dei beni o degli utili e degli incrementi;
- un diritto di prelazione sull’azienda:

GIURISPRUDENZA

“A differenza della impresa collettiva esercitata per mezzo di società semplice, la quale appartiene per quote, eguali o diverse, a più persone (artt. 2251 e segg. cod. civ.), l’impresa familiare di cui all’art. 230 bis cod. civ. appartiene solo al suo titolare, mentre i familiari partecipanti hanno solo diritto ad una quota degli utili; ne consegue che, in caso di morte del titolare, non è applicabile la disciplina dettata dall’art. 2284 cod. civ., che regola lo scioglimento del rapporto societario limitatamente ad un socio, e quindi la liquidazione della quota del socio uscente di società di persone, ma l’impresa familiare cessa ed i beni di cui è composta passano per intero nell’asse ereditario del de cuius, rispetto a tali beni i componenti dell’impresa familiare possono vantare solo un diritto di credito commisurato ad una quota dei beni o degli utili e degli incrementi e un diritto di prelazione sull’azienda” (Cass., sez. lav., 15 aprile 2004, n. 7223).

L’indirizzo giurisprudenziale della irrilevanza, ai fini delle imposte dirette, della liquidazione dell’apporto dei familiari che collaborano nell’impresa, si rileva anche dalla sentenza della **Corte di Cassazione, sez. tributaria, del 14 maggio 2007, n. 10946**, che, con riferimento alla morte dell’imprenditore, titolare dell’impresa familiare, ha riconosciuto la rilevanza dell’importo da liquidare ai componenti dell’impresa

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

familiare, solo ai fini della riduzione dell'attivo ereditario, a condizione che venga data la prova dell'esistenza di detti crediti insoluti alla morte del "de cuius".

GIURISPRUDENZA

"In tema di imposta sulle successioni, ai fini della determinazione della base imponibile, in relazione ad un'azienda compresa nell'asse ereditario, la mera allegazione che la stessa era gestita in forma di impresa familiare non consente agli eredi di reclamare alcuna riduzione dell'attivo, in assenza di specificazioni e prove sul concreto residuo di crediti dei collaboratori ancora insoluti al momento dell'apertura della successione: l'apporto dei familiari che collaborano nell'impresa, attribuendo loro il diritto di ottenere non già una quota dell'azienda, ma una remunerazione della loro opera che tenga conto anche degli incrementi del valore aziendale, può infatti far sorgere solo eventuali posizioni debitorie del "de cuius", detraibili dall'attivo ereditario se ed in quanto si adduca e si dimostri che determinati compensi partecipativi siano ancora dovuti alla cessazione del rapporto di collaborazione, segnata dalla morte del titolare dell'impresa" (Cass., sez. trib., 14 maggio 2007, n. 10946).

Il recesso del coniuge collaboratore dall'impresa familiare

È stata avanzata domanda di recesso di un coniuge dall'impresa familiare di cui era collaboratrice ed il titolare della stessa impresa ha rivolto domanda d'interpello all'Agenzia delle Entrate, per accertare il trattamento fiscale, ai fini IRPEF, delle somme che deve versare al coniuge per il recesso dall'impresa, nonché la possibilità di dedurle dal proprio reddito d'impresa. Il querente ha fatto presente che:

- il valore di tale quota è determinato da plusvalenze latenti, dal valore patrimoniale e dalla determinazione dell'incremento del valore di avviamento conseguito dalla data di costituzione dell'impresa familiare;
- la somma in questione è di importo rilevante pertanto sarà liquidata in più annualità, come previsto dall'art. 230-bis c.c.

L'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione del 28 aprile 2008, n. 176/E, ha dato il suo competente parere.

Dopo aver ricordato che:

- il legislatore ha voluto tutelare il familiare che presta il proprio lavoro nell'impresa di famiglia prevedendo, ai sensi dell'art. 230-bis c.c. il suo diritto di partecipazione agli utili dell'impresa 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;
- il diritto di partecipazione è intrasferibile e può essere liquidato in denaro alla cessazione, per qualsiasi causa, della prestazione di lavoro ed in caso di alienazione dell'azienda;
- come ha rilevato la giurisprudenza, la normativa sull'impresa familiare si applica quando non sia configurabile un diverso rapporto (esempio: un rapporto di lavoro subordinato o associativo – sentenza della Cassazione del 24 marzo 2000, n. 3520);
- in merito alla natura giuridica del rapporto che si instaura tra l'imprenditore e i familiari che prestano il proprio lavoro nell'impresa, in giurisprudenza, si è consolidato il principio secondo cui l'impresa familiare ha natura individuale e non collettiva, con la conseguenza che è imprenditore solo il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti ed obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi, prova ne sia che il fallimento dell'impresa coinvolge solo il titolare della stessa e non i suoi familiari e che le eventuali perdite sono sopportate solo dal titolare dell'impresa familiare;
- l'art. 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, fissa il limite massimo del reddito fiscale imputabile ai familiari al 49% del reddito d'impresa;
- la liquidazione del diritto di partecipazione all'impresa familiare in caso di recesso non trova una disciplina specifica nel predetto D.P.R. n. 917/1986;
- la partecipazione del familiare all'impresa ha una rilevanza solo interna nei rapporti tra l'imprenditore ed i suoi familiari collaboratori, perché il fondamento di tale istituto va individuato, da un lato, nella solidarietà che deve legare i familiari e, dall'altro, nell'esigenza di tutela e valorizzazione del lavoro prestato dai componenti della famiglia che hanno dato il loro apporto lavorativo all'impresa. Infatti, l'art. 230-bis c.c. dispone che l'imprenditore attribuisca parte del suo reddito ai componenti della famiglia che collaborano nell'impresa, e liquidi al familiare il diritto di partecipazione nell'ipotesi in cui cessi di lavorare nell'impresa; ha escluso, da un lato, che l'imprenditore possa dedurre dal reddito d'impresa la quota che versa come

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

liquidazione al collaboratore familiare che recede dalla stessa, e, dall'altro, che quest'ultimo debba dichiarare fiscalmente la quota ricevuta:

“Nell'impresa familiare i diritti dei collaboratori non toccano la titolarità dell'azienda e rilevano solo sul piano obbligatorio, senza comportare alcuna modifica nella struttura dell'impresa facente capo al titolare della stessa, che solo ha la qualifica di imprenditore ed al quale spettano i poteri di gestione e di organizzazione del lavoro implicanti la subordinazione dei familiari che lo coadiuvano (Cass. civ., sez. lavoro, 25 luglio 1992, n. 8959 – Cass. civ., sez. Lavoro, 6 marzo 1999, n. 1917).

Secondo una 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 T.U.I.R.; 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, comma 5, del T.U.I.R., che si configura per le spese riferite ad attività da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito”.

Con riferimento alla modifica (per il recesso di un collaboratore) dell'impresa familiare durante il corso del periodo d'imposta, la **Circolare della soppressa Direzione Gen.le II.DD. del 19 dicembre 1976, n. 40/9/2146, paragrafo IV**, ha precisato che la quota di reddito relativa al collaboratore deve essere commisurata al numero dei giorni dell'anno in cui lo stesso collaboratore ha prestato la sua opera nell'impresa:

“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 deve essere a lui attribuita solo per il periodo della 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. D'altro canto, in tal caso, la differenza va attribuita agli altri partecipanti in misura apportata alle relative quote”.

La donazione dell'impresa familiare al coniuge

Tra le ipotesi di accordo per la cessazione dell'impresa familiare tra coniugi che si separano, ci può essere quella della donazione da parte del coniuge imprenditore (titolare) al coniuge collaboratore.

Occorre prendere in considerazione l'**art. 58, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**, che recita:

“1. Per le plusvalenze derivanti da cessione delle aziende, le disposizioni del comma 4 dell'articolo 86 non si applicano quando è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dell'articolo 17. Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi.

2. Le plusvalenze di cui all'articolo 87 non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti limitatamente al 60 per cento del loro ammontare.

3. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito anche se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa”.

In pratica, qualora il donatario dell'impresa familiare (il coniuge collaboratore) dovesse riprendere nella sua contabilità fiscale (attivata con l'apertura di una nuova partita IVA) i beni

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

dell'impresa con gli stessi valori fiscali che gli stessi beni riportavano nella contabilità del titolare donante (criterio della "continuità"), non si realizza alcuna plusvalenza (le plusvalenze latenti saranno attratte a tassazione al momento della successiva cessione da parte del donatario) e, quindi, non si verifica alcuna tassazione ai fini dell'IRPEF in capo al donante (rispetto alla normativa fiscale precedente, il predetto art. 58, del D.P.R. n. 917/1986 permette di trasferire gratuitamente aziende in neutralità, anche nei confronti di persone o soggetti giuridici diversi dai familiari).

Un caso di donazione d'impresa familiare (in questo caso tra genitore titolare e figli collaboratori) è stato esaminato, a seguito domanda d'interpello, dall'**Agenzia delle Entrate del 18 luglio 2002, n. 237/E**, che ha espresso il qualificato parere, secondo il quale:

"Omissis. In tale evenienza, indipendentemente dal grado di parentela con il beneficiario, è stabilito che il trasferimento, ancorché riferibile ad un atto di liberalità, non ha effetti realizzativi ed i beni si trasferiscono al beneficiario che prosegue l'attività in regime di neutralità fiscale ai fini delle imposte sui redditi, senza, quindi, emersione di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti. Omissis".

Successivamente, con **Risoluzione del 23 novembre 2007, n. 341/E**, l'**Agenzia delle Entrate**, con riferimento ad una donazione d'impresa familiare ai figli, si è così espressa:

*"Ciò posto si osserva che la donazione di azienda ai sensi dell'art. 58, comma 1, secondo periodo, del T.U.I.R. rappresenta una fattispecie di trasferimento di azienda in regime di neutralità fiscale, purché, però, i valori dei beni costituenti il complesso aziendale dell'imprenditore individuale siano assunti dal donatario al costo fiscalmente riconosciuto che gli stessi avevano in capo al donante.
La plusvalenza, che in assenza della disposizione in commento avrebbe realizzato il donante, resta allo stato latente e concorrerà alla formazione del reddito da parte del donatario all'atto della cessione dell'azienda o dei singoli beni che la compongono".*

La donazione dell'impresa familiare ai figli

Nella separazione coniugale, i coniugi possono decidere, unitariamente e per una serie di motivi anche diversi da quelli economici, di farsi da parte nella conduzione dell'impresa e di donarla ai figli. Come affrontare questa importante decisione ai fini fiscali?

La procedura più comune di cessione d'azienda a titolo gratuito è quella di costituire una società di persone ovvero di capitali (per le differenze, rimandiamo al successivo paragrafo "Il conferimento dell'impresa familiare in società") che abbia come soci i figli e conferire nella stessa l'impresa familiare. Un'altra procedura può essere quella di costituire un'impresa individuale a nome del figlio che mostra una spiccata intraprendenza imprenditoriale e associare il secondo figlio come collaboratore d'impresa familiare. Quest'ultima procedura, senz'altro più economica e di più veloce realizzazione, mostra comunque, una crepa iniziale:

"subordinare" un figlio all'altro e non porli in posizione di parità, così come l'impresa collettiva consente. Del resto in quest'ultima, il timone (*rectius* l'amministrazione) può essere attribuito al figlio che, come prima anticipato, mostra una maggiore capacità manageriale.

Per un caso di donazione d'azienda (non si tratta nella fattispecie di un'impresa familiare, ma la situazione non cambia con l'accordo del coniuge collaboratore *separando*) è stato posto un quesito in merito alla volontà di un padre di donare ai figli l'azienda comprendente anche un bene immobile. Nell'atto di donazione dell'azienda, i figli manifestano la loro volontà di continuare l'esercizio dell'attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento e di regolarizzare la società di fatto che verrà a costituirsi in una delle società tipiche regolate dal codice civile. Tanto premesso, è

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

stato chiesto se:

– in capo al padre donante si applica il regime di neutralità fiscale di cui all’art. 58, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;

– ai fini della regolarizzazione della società di fatto da parte dei tre figli in una delle società tipiche e regolate dal codice civile (ad esempio S.N.C. o S.R.L.)

trova applicazione il regime di neutralità fiscale di cui all’art. 170, del detto D.P.R. n. 917/1986;

– l’atto di donazione di azienda, nel quale contestualmente si regolarizzi il rapporto societario di fatto instauratosi tra i donatari con l’accettazione della donazione, sia esente dall’imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale.

L’Agenzia delle Entrate, con Risoluzione del 23 novembre 2007, n. 341/E, ha offerto il suo illuminante contributo consultivo:

– ha confermato l’applicazione dell’art. 58, comma 1, secondo periodo, del ridetto D.P.R. n. 917/1986, in base al quale: “Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell’azienda stessa; l’azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa”;

– ha ricordato che la suddetta norma vuole favorire il passaggio generazionale dell’azienda da parte dell’imprenditore individuale a soggetti terzi persone fisiche, indipendentemente dal grado di parentela o dal rapporto di coniugio che intercorre con il beneficiario del trasferimento dell’azienda o del ramo di azienda;

– ha rilevato che la ridetta norma rappresenta una fattispecie di trasferimento di azienda in regime di neutralità fiscale, a condizione “che i valori dei beni costituenti il complesso aziendale dell’imprenditore individuale siano assunti dal donatario al costo fiscalmente riconosciuto che gli stessi avevano in capo al donante”;

– ha condiviso la possibilità di regolarizzare la società di fatto costituitasi tra i figli dell’imprenditore in una società regolare, ai sensi dell’art. 170, dell’anzidetto D.P.R. n. 917/1986, che, in particolare, al comma 1 dispone che “La trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”;

– ha confermato, nella fattispecie, l’applicazione dell’art. 3, comma 4-ter, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (*Testo unico dell’imposta sulle successioni e donazioni*) che dispone l’esenzione dall’imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti di aziende, di quote sociali e di azioni:

“... effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti (...). In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi (...), il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell’articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l’esercizio dell’attività d’impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all’atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell’imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l’imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata”.

– ha confermato che i figli dell’istante, beneficiari della donazione d’azienda, non devono corrispondere l’imposta sulle successioni e donazioni, a condizione che, nell’atto di donazione, dichiarino espressamente di voler continuare effettivamente, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, l’esercizio d’impresa. Nel caso d’inosservanza di fatto dell’impegno assunto, si decade dall’agevolazione fruita, si deve pagare l’imposta sulle successioni e donazioni nella misura ordinaria nonché la sanzione amministrativa di cui all’art. 13, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l’imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

L’Agenzia delle Entrate ha sottolineato che, prima del decorso del quinquennio, quindi anche

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

contestualmente alla donazione dell'impresa alla società di fatto tra i figli dell'imprenditore, si può attuare la trasformazione della stessa società di fatto in società di persone o società di capitali, senza trasgredire all'impegno assunto di voler continuare l'attività d'impresa per 5 anni:

“non si ha decadenza dall'agevolazione in esame qualora il beneficiario conferisca l'azienda o la partecipazione in un'altra società. Ciò in quanto il conferimento, ai fini del mantenimento dell'agevolazione in parola, è assimilabile al proseguimento dell'esercizio dell'attività d'impresa.

In particolare, la condizione della prosecuzione dell'attività d'impresa è da intendersi assoluta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione:

– il beneficiario conferisca l'azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;

– il beneficiario conferisca l'azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria)”.

In quanto all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale le formalità di trascrizione e voltura catastale relative all'atto di donazione di un'azienda nella quale, è compreso un immobile, sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale, a mente dell'espresso rinvio alla disposizione agevolativa di cui all'art. 3, comma 4-ter, del predetto D.Lgs. n. 346/1990, recato, rispettivamente, dagli artt. 1, comma 2, e 10, comma 3, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale), ricordato dall'Agenzia delle Entrate nella **Circolare del 22 gennaio 2008, n. 3/E, paragrafo 8.3.5:**

“8.3.5. Imposte ipotecaria e catastale *In base all'espresso rinvio alla disposizione agevolativa di cui all'art. 3, comma 4-ter, del TUS, recato rispettivamente dagli artt. 1, comma 2, e 10, comma 3, del TUIIC, nell'ipotesi di attribuzione, in favore dei discendenti, e del coniuge di azienda o di un ramo di essa nella quale siano compresi beni immobili o diritti reali immobiliari e per la quale ricorrano le condizioni per l'esenzione, le relative formalità di trascrizione e voltura catastale sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale”.*

In ordine alla regolarizzazione del rapporto societario di fatto che i donatari intendono effettuare nell'atto di donazione, la stessa – prosegue l'Agenzia delle Entrate – comporta la costituzione di una società mediante conferimento di azienda comprensiva di immobile ed è, quindi, soggetta all'imposta di registro in misura fissa di € 168, ai sensi dell'art. 4, lett. a), n. 3), della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale ordinariamente prevista dal citato D.Lgs. n. 347/1990.

La donazione di partecipazioni in società ai figli o al coniuge

L'art. 3 (rubricato “Trasferimenti non soggetti all'imposta”), comma 4-ter, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, contenente il Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, recita:

“[4-ter] I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento,

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata".

Inoltre, l'art. 2359 c.c. (Società controllate e società collegate) dice:

"Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*
 - 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*
 - 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.*
- Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.*
- Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati".*

Tanto premesso, esaminiamo gli aspetti fiscali della donazione di partecipazioni in società di persone ai figli o al coniuge, ipotesi che consente di risolvere una parte delle controversie che insorgono sul patrimonio di un coniuge in sede di separazione tra coniugi.

Ancora una volta, attingiamo ai lumi offerti dall'Agenzia delle Entrate, in particolare con la **Risoluzione del 18 novembre 2008, n. 446/E**.

Si trattava di una partecipazione in una società di persone che, a sua volta deteneva una partecipazione, unitamente al donante (padre) e alla donataria (figlia) in una società di capitali. Attraverso una serie di cessioni di partecipazioni, il donante si sarebbe spogliato di quasi tutte le sue partecipazioni perché la figlia potesse continuare la gestione delle predette società in posizione tale da controllarle direttamente o per il tramite della società di persone.

Orbene, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver chiarito che:

- il parere reso non avrebbe impedito l'accertamento dell'esistenza di operazioni elusive, di cui all'art. 37-*bis*, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella complessa operazione di riassetto societario che gli istanti intendevano realizzare attraverso atti di donazione e di conferimento di quote e di azioni di partecipazioni societarie;
 - per alcune operazioni di donazione descritte dagli istanti trovava applicazione l'art. 3, comma 4-*ter*, del predetto D.Lgs. n. 346/1990, il quale esenta dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti di aziende, di quote sociali e di azioni a favore dei discendenti o del coniuge;
- ha precisato che il beneficio dell'esenzione spetta a condizione che:
- se si tratta di quote sociali e azioni di società di capitali, cioè di società per azioni e in accomandita per azioni, di società a responsabilità limitata, di società cooperative e di società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato (art. 73, comma 1, lett. a), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), sia acquisito, da parte del donatario, il controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), del codice civile;
 - se si tratta di quote di società di persone, non è prevista la condizione, invece presente per le quote e le azioni della società di capitali, di acquisire, da parte del donatario, il controllo della società, con la conseguenza che qualsiasi quota trasferita al donatario, purché accompagnata dalle successive condizioni, consente di usufruire dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni;
 - il donatario rilasci apposita dichiarazione, nell'atto di donazione, di voler continuare l'attività del donante per almeno cinque anni dalla data del trasferimento (l'omessa dichiarazione comporta la decadenza del beneficio in parola);

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

– il donatario prosegua l’attività del donante o detenga il controllo della società per almeno cinque anni dalla data dell’atto di donazione (la mancata osservanza dell’obbligo comporta la decadenza del beneficio acquisito e, di conseguenza, il pagamento dell’imposta sulle successioni e donazioni in misura ordinaria, la sanzione amministrativa di cui all’art. 13 del predetto D.Lgs. n. 471/1997, e gli interessi di mora).

In merito alle imposte dirette, la predetta **Risoluzione del 18 novembre 2008, n. 446/E**, ha chiarito che non sussiste alcuna plusvalenza, in quanto l’art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), del predetto D.P.R. n. 917/1986, le fa emergere solo in occasione di cessioni a titolo oneroso:

“Per quanto concerne la rilevanza che le descritte operazioni assumono ai fini delle imposte sui redditi, si precisa quanto segue.

Si premette che l’imponibilità della relativa plusvalenza ai sensi dell’art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), del T.U.I.R. è prevista in caso di cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e non. Pertanto, ai fini delle imposte dirette, la donazione di una partecipazione non comporta il realizzo di plusvalenze in capo al donante.

Tuttavia, come chiarito nella circolare n. 165/E del 24 giugno 1998 e nella circolare n. 52/E del 10 dicembre 2004, nel caso di successiva cessione a titolo oneroso, ai fini della determinazione dei redditi diversi il contribuente che ha acquisito la partecipazione per donazione deve assumere come “costo di acquisto” il costo che il donante avrebbe assunto come costo o valore di acquisto, qualora, invece di donare l’attività finanziaria di cui abbia il possesso, l’avesse ceduta a titolo oneroso.

Inoltre, nell’ipotesi di una cessione di partecipazione ricevuta in donazione occorre tener conto della disposizione antielusiva contenuta nell’art. 16, comma 1, della legge 18 ottobre 2001, n. 383, conseguente all’abolizione dell’imposta sulle successioni e donazioni. Tale disposizione prevede che il beneficiario di un atto di donazione o di altra liberalità tra vivi, avente ad oggetto valori mobiliari inclusi nel campo di applicazione dell’imposta sostitutiva di cui all’art. 5 del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461, ovvero un suo avente causa a titolo gratuito, qualora ceda i suddetti valori entro i cinque anni successivi all’atto di liberalità, è tenuto al pagamento dell’imposta sostitutiva sulla plusvalenza realizzata come se la donazione non fosse stata fatta.

In sostanza, come chiarito nella circolare n. 91/E del 18 ottobre 2001, “il beneficiario è tenuto a determinare il reddito diverso di natura finanziaria con gli stessi criteri che avrebbe dovuto seguire il donante, anche per quanto attiene all’individuazione dell’entità della partecipazione trasferita e, quindi, per stabilire se la stessa costituisce una partecipazione qualificata o non qualificata”.

In breve, se il beneficiario della donazione cede la partecipazione nei cinque anni successivi all’atto di liberalità, deve corrispondere l’imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 461/1997 come se il dante causa dell’atto di liberalità avesse compiuto direttamente la cessione a titolo oneroso (cfr. circolare 4 agosto 2004, n. 35/E). Omissis”.

In precedenza, l’**Agenzia delle Entrate** era intervenuta, con la:

- a) **Circolare del 16 febbraio 2007, n. 11/E, paragrafo 12.1**, rispondendo ad un quesito relativo all’entità delle partecipazioni trasferite:

“12.1. Imposta di successione: aziende e partecipazioni escluse da tassazione D. Una delle condizioni per l’esonero da tassazione è che il beneficiario consegua una partecipazione di controllo. Si può considerare non tassato anche il trasferimento del pacchetto di controllo di cui era titolare il de cuius, ad esempio il 60 per cento, anche se, per effetto della successione, esso si ripartisce tra tre eredi, nell’esempio, in ragione del 20 per cento ciascuno?

R. Omissis.

Pertanto, nell’ipotesi in cui la partecipazione di controllo posseduta dal dante causa sia frazionata tra più discendenti, l’agevolazione in esame spetta esclusivamente per l’attribuzione che consenta l’acquisizione o integrazione del controllo.

Spetta sempre, invece, l’agevolazione per il trasferimento della partecipazione di controllo a favore di più discendenti in proprietà (art. 2347 c.c.)”.

- b) con la **Circolare del 22 gennaio 2008, n. 3/E, paragrafo 8.3.2**:

– sempre in merito all’entità delle partecipazioni trasferite, facendo i seguenti esempi:

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

“Al riguardo, valgono i seguenti esempi:

- Tizio possiede una partecipazione pari al 60 per cento del capitale sociale di Alfa s.p.a., che intende donare separatamente ed in parti uguali a ciascuno dei suoi tre figli. In tal caso non si applica l’agevolazione di cui all’art. 3, comma 4-ter, del TUS, in quanto nessun donatario potrebbe esercitare il controllo di cui all’art. 2359, primo comma, n. 1), del codice civile;*
 - l’agevolazione in parola si applica, invece, qualora, nell’esempio di cui sopra, Tizio doni l’intero pacchetto azionario posseduto ai suoi tre figli in comproprietà tra loro.*
- In tal caso, in base all’art. 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari sono esercitati da un rappresentante comune, il quale disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;*
- Tizio detiene una partecipazione pari al 10 per cento del capitale sociale di Alfa s.n.c. che dona, in parti uguali e separate, ai suoi tre figli. In tal caso, i trasferimenti non sono soggetti all’imposta sulle successioni e donazioni”.*

- in ordine alla decadenza dal beneficio dell’esenzione dall’imposta sulle successioni e donazioni:*

“La decadenza dal beneficio può verificarsi anche in modo parziale, come, ad esempio, nell’ipotesi in cui il beneficiario, nel quinquennio, ceda un ramo dell’azienda.

In tal caso la decadenza dal beneficio si verifica limitatamente al ramo di azienda trasferito, purché, per la parte d’azienda non trasferita, il cedente prosegua l’esercizio dell’attività d’impresa.

Il conferimento dell’azienda o della partecipazione in un’altra società non è causa di automatica decadenza all’agevolazione.

Il conferimento, ai fini del mantenimento dell’agevolazione in parola, può essere assimilato, infatti, al proseguimento dell’esercizio dell’attività d’impresa.

In particolare la condizione della prosecuzione dell’attività d’impresa è da intendersi assoluta nell’ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione:

- il beneficiario conferisca l’azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;*
- il beneficiario conferisca l’azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell’art. 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.*

Parimenti, deve intendersi assolto il requisito della prosecuzione dell’attività d’impresa nell’ipotesi di:

- trasformazione, fusione o scissione che diano origine a società di persone ovvero incidano sulle stesse, a prescindere dal valore della quota di partecipazione assegnata al socio;*
- trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, purché il socio mantenga o integri, nella società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell’art. 2359, primo comma, n. 1), del codice civile”.*

Allegato A – Agevolazioni fiscali per la donazione a figli e a coniuge di quote di partecipazione in società di persone e in società di capitali

Argomenti	Società di persone	Società di capitali
<ul style="list-style-type: none"> • Obiettivo della agevolazione • Contenuto dell'agevolazione (art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) • Condizioni per usufruire dell'agevolazione 	<ul style="list-style-type: none"> • Favorire il passaggio generazionale delle aziende. • Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni della cessione di quote sociali e di azioni a favore dei discendenti o del coniuge. <p>1) Impegno, nell'atto di donazione, di continuare l'attività del donante per almeno 5 anni dalla cessione.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Favorire il passaggio generazionale delle aziende. • Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni della cessione di quote sociali e di azioni a favore dei discendenti o del coniuge. <p>1) Impegno, nell'atto di donazione, di continuare l'attività del donante per almeno 5 anni dalla cessione;</p> <p>2) la donazione deve attere a partecipazioni che consentono di acquisire il controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pagamento imposta sulle successioni e donazioni in misura ordinaria, sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, e interessi di mora
<ul style="list-style-type: none"> • Mancata osservanza della condizione 2) 	-----	

Il conferimento dell'impresa familiare in società

Una soluzione ottimale quando i coniugi si separano, in maniera civile e consensuale, nel senso che interrompono i rapporti coniugali, lasciando in essere i rapporti commerciali avviati nel passato attraverso la costituzione di un'impresa familiare, è quella di costituire una società, sia essa di persone (società in nome collettivo più probabile che una società in accomandita semplice – si veda l'Allegato A) che di capitali (società a responsabilità limitata più probabile che una società per azioni – si veda l'Allegato B), conferendo nella stessa l'impresa familiare.

Prima di entrare nel merito dell'argomento propositoci, sembra doveroso ricordare che:

– **l'art. 230-bis c.c.** stabilisce che le decisioni inerenti alla gestione straordinaria dell'impresa familiare (tra le quali sono da includere la cessione ed il conferimento dell'impresa), devono essere adottate a maggioranza dei familiari (intesa per teste e non per partecipazione capitalistica) che partecipano all'impresa.

Qualora l'imprenditore non osservi questa disposizione e decida in autonomia si espone all'azione per gli eventuali danni che i collaboratori familiari possono dimostrare di aver subito;

– **la Corte di Cassazione, Sez. Unite, del 23 giugno 1993, n. 6951**, ha affermato la natura giuridica individuale e non collettiva dell'impresa familiare, con la conseguenza che il suo conferimento in una società non si può far risalire ad un ente collettivo e non può usufruire delle agevolazioni fiscali previste per l'istituto della trasformazione societaria, bensì del trattamento tributario della cessione d'azienda:

“L'impresa familiare ha natura individuale e non collettiva, sicché, fermo il diritto dei familiari partecipati ad una quota degli utili, l'imprenditore che presenta la dichiarazione dei relativi redditi rimane l'unico titolare dell'azienda, con la conseguenza che, ove questi conferisca la medesima azienda al fine della costituzione con detti partecipanti di

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

una società personale, il conferimento non può farsi risalire all'intero gruppo e non può essere assoggettato al regime fiscale proprio della trasformazione di un soggetto o centro di imputazione collettivo in altro soggetto collettivo, ma costituisce cessione di azienda ed è soggetto al relativo trattamento tributario, salvo che non ricorra la condizione della sua attuazione con atto registrato entro il 30 settembre 1985, nel qual caso, eccezionale, l'art. 3 del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853 – convertito in legge 17 febbraio 1985, n. 17 – consente che la cessione stessa non sia considerata tale ai fini dell'imposta sul reddito e fruiscia del beneficio dell'applicazione in misura fissa della imposta di registro, ipotecaria e catastale”.

– a conferma di questo indirizzo giurisprudenziale (natura individuale e non collettiva dell'impresa familiare), in seguito la stessa **Corte di Cassazione, sez. tributaria:**

a) **con sentenza del 3 maggio 2001, n. 6202**, ha affermato che l'avviso di accertamento, per la dichiarazione annuale dell'IVA presentata dal titolare dell'impresa familiare, non può essere notificato – provocando la sua nullità – alla società in nome collettivo nella quale la predetta impresa familiare è stata conferita. In realtà, la notifica doveva essere effettuata nei confronti dell'ex titolare dell'impresa stessa:

b) **con sentenza del 14 maggio 2007, n. 10946**, ha affermato che i collaboratori dell'impresa familiare non sono titolari di quote della stessa azienda, ma titolari di diritto ad una remunerazione della loro opera:

GIURISPRUDENZA

“In tema di IVA, la rettifica della dichiarazione presentata dal titolare dell'impresa familiare, emessa e notificata nei confronti della società in nome collettivo successivamente costituita tra il titolare dell'impresa familiare ed i suoi collaboratori con contestuale conferimento dell'azienda, è nulla, ancorché la costituzione della società sia avvenuta ai sensi dell'art. 3, sedicesimo comma, del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con modificazioni nella legge 17 febbraio 1985, n. 179, dovendo l'accertamento essere effettuato nei confronti del soggetto che, in quell'annualità d'imposta, era il titolare dell'impresa, anziché nei confronti della società intimata, non determinando il conferimento d'azienda, in siffatta ipotesi, la successione nell'“universum ius” del conferente” (Cass., sez. trib., 3 maggio 2001, n. 6202).

GIURISPRUDENZA

“Infine, per quanto concerne il terzo motivo di ricorso, è da rilevare che i collaboratori familiari, ai sensi dell'art. 230-bis cod. civ., comma 1 “partecipano agli utili dell'impresa ed anche all'avviamento in proporzione della quantità e qualità del lavoro prestato”, e, quindi, sono titolari non di quote dell'azienda, ma del diritto ad una remunerazione della loro opera che tenga conto pure degli incrementi del valore aziendale, con la conseguenza che il loro apporto non implica in sé una decurtazione dell'attivo ereditario, ma può comportare eventuali posizioni debitorie del defunto titolare dell'impresa, detraibili dall'attivo stesso, se ed in quanto si adduca e dimostri che determinati compensi partecipativi siano ancora dovuti alla cessazione del rapporto di collaborazione segnata dalla morte di detto titolare (...)” (Cass., sez. trib. 14 maggio 2007, n. 10946).

– il reddito dell'impresa familiare non è un reddito prodotto in forma associata, come inganna la sua collocazione nell'art. 5, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, bensì un reddito d'impresa (che rimane tale per il suo titolare, appunto imprenditore) che è attribuito ai collaboratori familiari (tra cui eventualmente il coniuge) in regime di trasparenza, indipendentemente dall'effettiva percezione (si veda la Circolare dell'allora Direzione Gen.le delle II.DD. del 19 dicembre 1976, n. 40/9/2146, riportata parzialmente nel paragrafo 4.3).

Pertanto, l'unico imprenditore presente nell'impresa familiare è il titolare e, conseguentemente, può conferire l'azienda in regime di neutralità fiscale, ai sensi dell'art. 176, del predetto D.P.R. n. 917/1986, e solo a lui spetteranno le quote della società conferitaria neocostituita. Infatti, la **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 10 giugno 2008, n. 233/E**, conferma l'impossibilità da parte dei collaboratori dell'impresa familiare di poter essere destinatari di quote della società conferitaria neocostituita:

“Da ultimo la scrivente fornisce chiarimenti, con gli effetti tipici dell'interpello ai sensi dell'art. 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in ordine al secondo quesito posto dai soggetti istanti in sede di produzione di documentazione integrativa, ossia se è possibile attribuire una partecipazione al capitale della società conferitaria, in regime di neutralità fiscale, al collaboratore dell'impresa familiare “Y Group Di Y”. Al riguardo si fa presente quanto segue. Il conferimento d'azienda in continuità dei valori fiscali, c.d. “neutrale”, può essere effettuato, subordinatamente alla sussistenza di tutti gli altri requisiti oggettivi e soggettivi di cui al citato art. 176 del T.U.I.R., “tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali”. La “Y Group Di Y”, in cui collabora il coniuge del

titolare, è una impresa individuale, costituita sotto la forma di impresa familiare ai sensi dell'art. 230-bis del codice civile.

Dal punto di vista fiscale, è stato chiarito (Circolare n. 40 del 19 dicembre 1976) che, sebbene il trattamento dei redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile sia collocata nell'ambito dell'art. 5 (comma 4), rubricato "redditi prodotti in forma associata", "non significa che nel caso di impresa familiare si tratta di reddito prodotto in forma associata", ma solamente che si applica a tali redditi il principio di "trasparenza", in forza del quale il reddito prodotto è imputato a ciascun avente diritto indipendentemente dall'effettiva percezione. Fatta tale premessa, l'unico soggetto in una impresa familiare ex art. 230-bis del codice civile avente la qualifica di imprenditore e che, quindi, può conferire l'azienda in neutralità ai sensi dell'art. 176 del T.U.I.R. è il titolare dell'impresa stessa. Pertanto solo a lui spetteranno le quote della conferitaria neocostituita".

In sostanza, per aggirare il divieto di attribuire quote della nuova società al coniuge collaboratore dell'impresa familiare, interessato alla partecipazione nella neo costituita società, è opportuno seguire il seguente iter procedurale, senza voler perseguire fini elusivi d'imposta (art. 37-bis, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600):

– liquidare la quota dell'impresa familiare spettante al coniuge partecipe (comprensivo degli utili conseguiti e non distribuiti, al netto delle spese di mantenimento – di cui alla sentenza della Corte di Cassazione del 23 giugno 2008, n. 17057, riportata nel paragrafo 4.3 – ovvero impiegati nell'acquisto di beni strumentali dell'impresa, oltre al valore di avviamento) per consentire allo stesso di sottoscrivere una quota adeguata del capitale della società da costituire.

Si ritiene possibile anche che i partecipanti all'impresa familiare possano conferire i loro diritti (diritto di credito consistente nel diritto agli utili dell'impresa familiare, ai beni acquistati con essi nonché agli incrementi dell'azienda, incluso il valore di avviamento) sull'impresa stessa. In pratica, il coniuge imprenditore conferisce la proprietà dell'impresa al netto dei diritti spettanti ai familiari collaboratori, mentre questi ultimi conferiscono i predetti loro diritti di credito verso la stessa impresa familiare;

– valutare attentamente con il dottore commercialista, l'opportunità di trasferire l'impresa familiare in regime di neutralità fiscale, invocando l'art. 176, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non tralasciando un aspetto contingente e non di natura economica, cioè l'esigenza talvolta di chiudere la partita finanziaria con il coniuge e non lasciare che siano rimandati in futuro degli impegni (plusvalenze latenti nelle partecipazioni, regolate dall'art. 176, comma 2-bis, dell'anzidetto D.P.R. n. 917/1986);

– valutare, con il dottore commercialista, l'opportunità di contenere l'ammontare del capitale sociale – ovviamente deve essere pari al minimo previsto per le società di capitali, nel caso si scelga questa forma societaria – della costituenda società imputando a riserve l'eccedenza del netto di patrimonio conferito che potrà riportare, tra le attività, anche il valore di avviamento;

– costituire una società di persone o di capitali (in quest'ultimo caso occorre che sia predisposta una relazione di stima dell'impresa), con la quale è indispensabile tra l'altro, precisare le quote di partecipazione dei due coniugi (non si esclude la possibilità di far partecipare anche la prole come soci nella compagine sociale);

– versare presso un istituto di credito il 25% del valore conferito in contanti da parte dei soci (in caso di costituzione di una società di capitali);

– stipulare l'atto notarile di costituzione della società con conferimento dell'impresa familiare, già incisa della quota liquidata e versata al coniuge collaboratore;

– dare in cambio dell'apporto dell'azienda le quote di partecipazione al coniuge imprenditore;

– dare in cambio dell'apporto di danaro e/o di beni dell'ex coniuge collaboratore le quote spettanti di partecipazione nella società;

– dichiarare, entro 30 giorni dalla costituzione, l'inizio di attività all'Agenzia delle Entrate, al Registro delle imprese e agli istituti previdenziali;

– versare l'imposta di registro, per la costituzione della società;

– nel caso si opti per il conferimento dell'impresa a valori di mercato con l'emersione anche fiscale del valore di avviamento, rinunciando così alla neutralità fiscale dello stesso conferimento, programmare l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito – IRES o IRPEF – e dell'IRAP, di cui al D.M. 25 luglio 2008 (1).

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Allegato A – Tabella di raffronto tra la S.N.C. e la S.A.S.

Argomenti	Società in nome collettivo S.N.C.	Società in accomandita semplice S.A.S.
Nozione	Tutti i soci rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali. Il patto contrario non ha effetto nei confronti dei terzi (art. 2291 c.c.)	I soci accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, e i soci accomandanti rispondono limitatamente alle quote conferite. Le quote di partecipazione dei soci non possono essere rappresentate da azioni (art. 2313 c.c.)
Forma dell'atto costitutivo	Scrittura privata con firme autenticate dal notaio, oppure atto pubblico (art. 2296 c.c.)	Si veda s.n.c. (art. 2315 c.c.)
Ragione sociale	Nome di uno o più soci con l'indicazione della sigla s.n.c. (art. 2292 c.c.)	Nome di uno o più soci accomandatari con la sigla S.A.S. (art. 2314 c.c.)
Capitale sociale minimo	Non è fissato alcun limite	Si veda s.n.c.

Argomenti	Società in nome collettivo S.N.C.	Società in accomandita semplice S.A.S.
Conferimenti in natura	Sono ammessi, ma non regolamentati da alcuna norma civilistica	Si veda s.n.c.
Norme applicabili	Artt. 2291-2312 c.c.	Artt. 2313-2324 c.c.
Contenuto minimo atto costitutivo	<ol style="list-style-type: none"> 1) cognome e nome, domicilio, cittadinanza dei soci; 2) ragione sociale; 3) soci che hanno l'amministrazione e la rappresentanza della società; 4) sede della società ed eventuali sedi secondarie; 5) oggetto sociale; 6) conferimenti di ciascun socio, valore ad essi attribuito e modo di valutazione; 7) prestazioni a cui sono obbligati i soci d'opera; 8) norme secondo le quali gli utili devono essere ripartiti e la quota di ciascun socio negli utili e nelle perdite; 9) durata della società (art. 2295 c.c.). Il codice fiscale per ogni socio è previsto dall'art. 6 della L. 29 settembre 1973, n. 605.	Si veda s.n.c. L'atto costitutivo deve indicare i soci accomandatari e i soci accomandanti (art. 2316 c.c.). Il codice fiscale per ogni socio è previsto dall'art. 6 della L. 29 settembre 1973, n. 605.
Conseguenze per omessa registrazione dell'atto costitutivo c/o il registro delle imprese	I rapporti tra la società ed i terzi sono regolati dalle norme previste per la società semplice. Presunzione che	Si veda s.n.c. Comunque gli accomandanti rispondono limitatamente alle quote sottoscritte salvo che abbiano

Argomenti	Società in nome collettivo S.N.C.	Società in accomandita semplice S.A.S.
	ciascun socio che agisce per la società abbia la rappresentanza sociale (art. 2297 c.c.)	partecipato alle operazioni sociali (art. 2317 c.c.)
Titoli rappresentativi della partecipazione societaria	Nessun titolo	Nessun titolo
Organi sociali e loro durata	La legge non li enuncia esplicitamente ma si deve ritenere che siano presenti; l'assemblea dei soci ed il consiglio di amministrazione. Durata illimitata	Si veda s.n.c.
Amministrazione e rappresentanza della società	Spetta ai soci (artt. 2295-2298 c.c.)	Spetta ai soci accomandatari (art. 2318 c.c.)
Quorum per la modifica dell'atto costitutivo	Consenso di tutti i soci salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo (art. 2252, richiamato dall'art. 2293 c.c.)	Consenso di tutti i soci salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo (art. 2315 c.c.) che rimanda alle norme della s.n.c. che rinvia all'art. 2252 c.c.
Divieto di esercitare attività in concorrenza con la società	Al socio è fatto divieto di concorrenza salvo consenso degli altri soci (art. 2301 c.c.)	Si veda s.n.c. (art. 2315 c.c.)
Responsabilità	Soci: illimitata e solidale (art. 2291 c.c.)	Soci accomandatari: illimitata e solidale. Soci accomandanti: limitata alla quota conferita (art. 2313 c.c.)
Trasferibilità partecipazioni	Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo è possibile col consenso degli altri soci. Comporta la modifica dell'atto sociale	Si veda s.n.c.

Argomenti	Società in nome collettivo S.N.C.	Società in accomandita semplice S.A.S.
Creditore particolare del socio	Non può chiedere la liquidazione della quota del socio debitore finché dura la società (art. 2305 c.c.)	Si veda s.n.c. (art. 2325 c.c.)
Controllo della società	Spetta a tutti i soci (art. 2261 c.c.) richiamato genericamente dall'art. 2293 c.c.	I soci accomandanti hanno diritto di controllo (art. 2320 c.c.)
Cause di scioglimento della società	Decorso del termine; conseguimento dell'oggetto sociale; sopravvenuta impossibilità di conseguire l'oggetto sociale; mancanza di pluralità dei soci non ripristinata nel termine di 6 mesi; altre cause previste dal contratto sociale; per provvedimento dell'autorità governativa a seguito dichiarazione di fallimento (art. 2308 c.c.)	Si veda s.n.c. ed, inoltre, per la presenza di soli soci accomandanti o di soli soci accomandatari, se l'ultimo socio non è sostituito nell'arco di 6 mesi
Soggetto depositario delle scritture contabili della società dopo la cessazione per 10 anni	Persona designata dalla maggioranza (art. 2312 c.c.)	Si veda s.n.c., art. 2312 c.c. richiamato genericamente dall'art. 2315 c.c.

Allegato B – Tabella di raffronto tra la S.R.L. e la S.P.A.

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
Nozione	Risponde soltanto la società con il suo patrimonio (art. 2325) La partecipazione sociale è rappresentata da azioni (art. 2346)	Per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio (art. 2462)
Forma dell'atto costitutivo	Atto pubblico (art. 2328)	Atto pubblico (art. 2463)
Condizioni per la costituzione	1) che sia sottoscritto per intero il capitale sociale; 2) che siano rispettate le previsioni degli articoli 2342 e 2343 relative ai conferimenti; 3) che sussistano le autorizzazioni e le altre condizioni richieste dalle leggi speciali per la costituzione della società, in relazione al suo particolare oggetto (art. 2329)	Si veda s.p.a. (art. 2463)
Denominazione sociale	La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di società per azioni (art. 2326)	La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di società a responsabilità limitata (art. 2463)
Capitale sociale minimo	La s.p.a. deve costituirsi con un capitale non inferiore a € 120.000 (art. 2327)	La s.r.l. deve costituirsi con un capitale non inferiore a € 10.000 (art. 2463)

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
Natura dei conferimenti	Danaro, aziende, crediti, beni in natura (art. 2342)	“Ogni elemento dell’attivo che sia suscettibile di valuta- zione economica”, quindi, anche prestazione di opere e servizi (art. 2464)
Conferimenti di beni in natura e di crediti	Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal presidente del tribunale (art. 2343). Gli amministratori devono, nel termine di centottanta giorni dalla costituzione della società, controllare le valutazioni contenute nella relazione indicata nel primo comma e, se sussistano fondati motivi, devono procedere alla revisione della stima (art. 2343)	Il socio conferente deve dare incarico ad un esperto iscritto nell’albo dei revisori contabili o di una società di revisione iscritta nell’apposito albo di redigere una relazione giurata. Quindi, il socio produrrà detta relazione alla società (art. 2465)
Norme applicabili	Artt. 2325-2451	Artt. 2462-2483
Contenuto minimo atto costitutivo	1) cognome e nome o denominazione, data e luogo di nascita o di costituzione, domicilio o sede, cittadinanza dei soci e degli eventuali promotori, nonché numero delle azioni assegnate a ciascuno di essi; 2) denominazione e comune ove sono poste la sede	1) cognome e nome o denominazione, data e luogo di nascita o di costituzione, domicilio o sede, cittadinanza di ciascun socio; 2) denominazione, contenente l’indicazione di società a responsabilità limitata, e Comune ove sono poste la sede della

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
	<p>della società e le eventuali sedi secondarie;</p> <p>3) attività che costituisce l'oggetto sociale;</p> <p>4) ammontare del capitale sottoscritto e di quello versato;</p> <p>5) numero ed eventuale valore nominale delle azioni, loro caratteristiche e modalità di emissione e circolazione;</p> <p>6) valore attribuito ai crediti e beni conferiti in natura;</p> <p>7) norme secondo le quali gli utili devono essere ripartiti;</p> <p>8) benefici eventualmente accordati ai promotori o ai soci fondatori;</p> <p>9) sistema di amministrazione adottato, numero degli amministratori e loro poteri, indicando quali tra essi hanno la rappresentanza della società;</p> <p>10) numero dei componenti il collegio sindacale;</p> <p>11) nomina dei primi amministratori e sindaci e, quando previsto, del soggetto al quale è demandato il controllo contabile;</p>	<p>società e le eventuali sedi secondarie;</p> <p>3) attività che costituisce l'oggetto sociale;</p> <p>4) ammontare del capitale, non inferiore a diecimila euro, sottoscritto e di quello versato;</p> <p>5) conferimenti di ciascun socio e valore attribuito ai beni e crediti conferiti;</p> <p>6) quota di partecipazione di ciascun socio;</p> <p>7) norme relative al funzionamento della società, indicando quelle concernenti l'amministrazione, la rappresentanza e la ripartizione di competenze tra soci e amministratori;</p> <p>8) nomina dei primi amministratori e degli eventuali soggetti incaricati del controllo contabile;</p> <p>9) importo globale, almeno approssimativo, delle spese per la costituzione poste a carico della società.</p> <p>L'art. 6 della L. 29/9/1973, n. 605 prevede l'annotazione del codice fiscale di ogni socio.</p>

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
	12) importo globale, almeno approssimativo, delle spese per la costituzione poste a carico della società; 13) durata della società ovvero, se la società è costituita a tempo indeterminato, periodo di tempo, comunque non superiore ad un anno, decorso il quale il socio potrà recedere (art. 2328). L'art. 6 della L. 29/9/1973, n. 605 prevede l'annotazione del codice fiscale di ogni socio.	
Omessa registrazione atto costitutivo	Per le operazioni compiute in nome della società prima dell'iscrizione sono illimitatamente e solidalmente responsabili verso i terzi coloro che hanno agito. Prima dell'iscrizione nel registro è vietata l'emissione delle azioni (art. 2331)	Si veda s.p.a. (art. 2463)
Titoli rappresentativi della partecipazione sociale	Azioni (sono al portatore, se circolano con la consegna del titolo, o nominative, quando il trasferimento avviene con girata autenticata dal notaio) (art. 2346). Le azioni sono di uguale valore e conferiscono uguali diritti (art. 2348)	Quote (sono prive di titolo cartaceo e circolano mediante atto pubblico o scrittura privata, da iscriverne entro 30 gg. al registro delle imprese - 2470) (art. 2463, 2468). Le quote di partecipazione possono avere differente valore (art. 2463)

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
Diritti conferiti dai titoli	Possono costituirsi categorie di azioni con diritti diversi anche per l'incidenza delle perdite. Comunque, ad ogni categoria di azioni sono attribuiti uguali diritti (art. 2348)	Sono proporzionali alla quota di partecipazione posseduta. Tuttavia, l'atto costitutivo può attribuire a taluni soci dei diritti circa l'amministrazione della società o la distribuzione di utili (art. 2468)
Strumenti finanziari di tipo partecipativo	A fronte di apporti dei soci o di terzi, anche di opere o servizi. Conferiscono ai possessori diritti patrimoniali o anche amministrativi, escluso il voto nell'assemblea (art. 2346)	-----
Titoli ai dipendenti	Particolari categorie di azioni che comportano l'aumento del capitale sociale. Altri strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche amministrativi, escluso il voto nell'assemblea (art. 2349)	-----
Titoli di debito	Obbligazioni (art. 2410)	Titoli di debito sottoscritti solo da investitori istituzionali (art. 2483)
Organi sociali	Assemblea dei soci (art. 2364) Sistemi di amministrazione e di controllo: a) in assenza di disposizioni dello statuto: ammini-	Assemblea dei soci o decisioni assunte con metodo non assembleare (art. 2479-bis) L'amministrazione della società può essere affidata a (2475, comma 3):

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
	<p>stratore unico o consiglio di amministrazione (possibile il comitato esecutivo e/o gli amministratori delegati) e collegio sindacale (possibile anche un revisore contabile o una società di revisione) (art. 2380-2409-<i>septies</i>);</p> <p>b) lo statuto può prevedere:</p> <ul style="list-style-type: none"> - un sistema (dualistico) basato su un consiglio di gestione e un consiglio di sorveglianza; (art. 2409-<i>octies</i>); - un sistema (monistico) basato su un consiglio di amministrazione e un suo comitato (art. 2409-<i>sexiesdecies</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> - un amministratore unico (organo monocratico); - un consiglio di amministrazione (organo pluripersonale con decisioni collegiali o con decisioni non collegiali); - un organo amministrativo pluripersonale con decisioni non collegiali che può agire secondo tre regole: 1) azione disgiunta; 2) azione congiunta; 3) azione mista (per talune operazioni, l'azione è congiunta e, per altre, è disgiunta). <p>In presenza di organo amministrativo pluripersonale, si può (art. 2475, comma 3):</p> <ul style="list-style-type: none"> - formare un consiglio di amministrazione; - prevedere che gli amministratori, senza formare un collegio, operino, di volta in volta, in via fra loro disgiunta o congiunta. <p>La nomina dell'organo di controllo o revisore è obbligatoria se la società (art. 2477, comma 1):</p> <ul style="list-style-type: none"> - ha un capitale sociale almeno uguale a quello previsto per la s.p.a.(€ 120,000); - è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
		<p>controlla una società obbligata alla redazione del bilancio consolidato;</p> <p>– supera, per due esercizi consecutivi, i limiti per la redazione del bilancio in forma abbreviata (art. 2435-<i>bis</i>). L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati</p>
Durata degli organi sociali	Gli amministratori ed i sindaci rimangono in carica per un periodo non superiore a 3 esercizi (art. 2383, 2400)	Gli amministratori possono rimanere in carica a tempo indeterminato; per i sindaci si veda s.p.a. (art. 2477)
Amministrazione società	L'amministrazione della società può essere affidata anche a non soci (art. 2380- <i>bis</i>)	Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci (art. 2475)
Rappresentanza della società	Il potere di rappresentanza attribuito agli amministratori è generale (art. 2384)	Agli amministratori è attribuita la rappresentanza generale della società (art. 2475- <i>bis</i>)
Tipi di assemblea	Assemblea ordinaria e assemblea straordinaria (art. 2363)	Solo assemblea ordinaria (art. 2479- <i>bis</i>).
Quorum modifica atto costitutivo	L'assemblea straordinaria delibera con il voto favorevole di tanti soci che rappresentino più della metà del capitale sociale, se lo statuto non richiede una maggioranza più elevata (art. 2368)	Le deliberazioni sono assunte, dall'assemblea, con il voto favorevole dei soci che rappresentano almeno la metà del capitale sociale (art. 2479- <i>bis</i>)

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
	<p>In seconda convocazione, l'assemblea straordinaria è regolarmente costituita con la partecipazione di oltre un terzo del capitale sociale e delibera con il voto favorevole di almeno i due terzi del capitale rappresentato in assemblea.</p> <p>Lo statuto può richiedere maggioranze più elevate. Comunque, è necessario, anche in seconda convocazione, il voto favorevole di tanti soci che rappresentino più di un terzo del capitale sociale per le deliberazioni concernenti il cambiamento dell'oggetto sociale, la trasformazione della società, lo scioglimento anticipato, la proroga della società, la revoca dello stato di liquidazione, il trasferimento della sede sociale all'estero e l'emissione di azioni privilegiate (art. 2369)</p>	
Divieto di esercizio di attività in concorrenza con la società	Gli amministratori non possono assumere la qualità di soci illimitatamente responsabili in società concorrenti, né esercitare un'attività concorrente per conto proprio o di terzi, né essere amministratori o direttori generali in società concorrenti, salvo autorizzazione dell'assemblea (art. 2390)	I contratti conclusi dagli amministratori che hanno la rappresentanza della società in conflitto di interessi, per conto proprio o di terzi, con la medesima possono essere annullati su domanda della società, se il conflitto era conosciuto o riconoscibile dal terzo.

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
		Le decisioni adottate dal consiglio di amministrazione con il voto determinante di un amministratore in conflitto di interessi con la società, qualora le cagionino un danno patrimoniale, possono essere impugnate entro tre mesi dagli amministratori e, ove esistente, dall'organo di controllo o revisore (art. 2475-ter)
Responsabilità soci	Per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio (art. 2325) I promotori sono solidalmente responsabili verso i terzi per le obbligazioni assunte per costituire la società (art. 2338)	Risponde soltanto la società con il suo patrimonio (art. 2462) Sono responsabili in solido con gli amministratori i soci che hanno intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi (art. 2476)
Responsabilità amministratori	Verso la società: per i danni derivanti dall'inosservanza dei doveri imposti dalla legge e dall'atto costitutivo (art. 2392) Verso i creditori sociali: per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del capitale sociale (art. 2394)	Si veda "Divieto di esercizio di attività in concorrenza con la società"
Azione sociale di responsabilità esercitata dall'assemblea verso gli amministratori	È assunta entro 5 anni dalla cessazione dell'amministratore dalla carica, con il voto favorevole di almeno 1/5 del	Si veda di seguito (art. 2476)

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
	capitale sociale. L'iniziativa può essere presa dal collegio sindacale con la maggioranza dei 2/3 dei suoi componenti (art. 2393)	
Azione sociale di responsabilità esercitata dai soci verso gli amministratori	È assunta dai soci che rappresentano 1/5 del capitale sociale (art. 2393-bis)	È promossa da ciascun socio (art. 2476)
Rinuncia o transazione dell'azione sociale	La società può rinunciare o transigere l'azione sociale con delibera assembleare che non raccolga il voto contrario di soci che rappresentano almeno 1/5 del capitale sociale (art. 2393)	Con il consenso di una maggioranza di soci che rappresenta almeno i 2/3 del capitale sociale, e non si oppongono soci che rappresentano 1/10 del capitale sociale. (art. 2476)
Responsabilità sindaci	Sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica (art. 2407)	Si veda s.p.a. (artt. 2477, 2407)
Trasferibilità partecipazione	Le azioni sono trasferibili salvo che l'atto costitutivo non disponga di sottoporre a particolari condizioni la loro alienazione (clausole di prelazione) (art. 2355) Non comporta la modifica dell'atto costitutivo ma l'annotazione sul libro dei soci (art. 2355)	Si veda s.p.a. (art. 2469)

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
Creditore particolare del socio	Vendita all'incanto delle azioni	Si veda s.p.a.
Recesso del socio	<p>I soci che non approvano:</p> <p>a) la modifica della clausola dell'oggetto sociale, quando consente un cambiamento significativo dell'attività della società;</p> <p>b) la trasformazione della società;</p> <p>c) il trasferimento della sede sociale all'estero;</p> <p>d) la revoca dello stato di liquidazione;</p> <p>e) l'eliminazione di una o più cause di recesso previste ai successivi numeri 1) e 2);</p> <p>f) la modifica dei criteri di determinazione del valore dell'azione in caso di recesso;</p> <p>g) le modificazioni dello statuto concernenti i diritti di voto o di partecipazione.</p> <p>e, se lo statuto non dispone diversamente,</p> <p>1) la proroga del termine;</p> <p>2) l'introduzione o la rimozione di vincoli alla circolazione dei titoli azionari;</p> <p>3) se la società è costituita a tempo indeterminato, lo statuto può prevedere altre cause di recesso.</p>	<p>L'atto costitutivo può prevedere altre cause di recesso, oltre a quelle previste dal codice che sono (art. 2473):</p> <ul style="list-style-type: none"> - cambiamento dell'oggetto o del tipo di società; - fusione o scissione della società; - revoca dello stato di liquidazione; - trasferimento della sede all'estero; - eliminazione di una o più cause di recesso previste dall'atto costitutivo; - compimento di operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto della società fissato nell'atto costitutivo; - una rilevante modifica dei diritti attribuiti ai soci a norma dell'art. 2468, comma 4; - intrasferibilità quote o limiti alla trasferibilità (art. 2469); - durata a tempo indeterminato della società; - aumento capitale sociale senza diritto di opzione (art. 2481-bis); - in ogni momento, con preavviso di sei mesi, nelle società a tempo indeterminato.

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
Termine per recedere in presenza di clausole statutarie che escludono la trasferibilità delle quote o la subordinano al mero gradimento degli altri soci	Dopo almeno 5 anni (art. 2355- <i>bis</i>)	Dopo almeno 2 anni (art. 2469)
Controllo della società	Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento (art. 2403) e, può essere investito del controllo contabile (art. 2409- <i>bis</i>)	Il controllo è esercitato dai soci (art. 2476) e dal'organo di controllo o revisore. Quest'ultimo quando è obbligatorio o previsto dall'atto costitutivo (art. 2477)
Cause di scioglimento della società	<ol style="list-style-type: none"> 1) la dichiarazione di nullità e l'annullamento dell'atto costitutivo; 2) la fusione limitatamente alle società fuse o incorporate; 3) la dichiarazione di fallimento; 4) il decorso del termine; 5) il conseguimento dell'oggetto sociale; 6) la sopravvenuta impossibilità di conseguimento dell'oggetto sociale; 	<ol style="list-style-type: none"> 1) la dichiarazione di nullità e l'annullamento dell'atto costitutivo; 2) la fusione limitatamente alle società fuse o incorporate; 3) la dichiarazione di fallimento; 4) il decorso del termine; 5) il conseguimento dell'oggetto sociale; 6) la sopravvenuta impossibilità di conseguimento dell'oggetto sociale;

Argomenti	Società per azioni s.p.a. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)	Società a responsabilità limitata s.r.l. (Tra parentesi è indicato l'art. del c.c.)
Soggetto depositario dei libri contabili per 10 anni dopo la cessazione	<ol style="list-style-type: none"> 7) la deliberazione assembleare di scioglimento anticipato; 8) la riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale; 9) l'impossibilità di rimborsare la partecipazione del socio receduto, ai sensi dell'art. 2437 c.c.; 10) le eventuali altre cause di scioglimento previste dall'atto costitutivo, ovvero dalla legge. <p>L'ufficio del registro delle imprese (art. 2496)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 7) la deliberazione assembleare di scioglimento anticipato; 8) la riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale; 9) l'impossibilità di rimborsare la partecipazione del socio receduto, ai sensi dell'art. 2473 c.c.; 10) le eventuali altre cause di scioglimento previste dall'atto costitutivo, ovvero dalla legge. <p>Si veda la s.p.a. (art. 2496)</p>

La valutazione dell'impresa familiare

Come si determina il valore dell'impresa familiare?

È un problema che si affaccia anche quando si presenta la decisione unilaterale o bilaterale della separazione coniugale e uno dei due coniugi è collaboratore nell'impresa familiare dell'altro.

La valutazione dell'impresa subentra al fine di liquidare la partecipazione del collaboratore. Come abbiamo anticipato, l'art. 230-*bis* del c.c. stabilisce che il familiare collaboratore che recede dall'impresa familiare ha diritto alla liquidazione della sua partecipazione, cioè:

- alla quota di utili che, in precedenza, non gli è stata pagata ed ai beni acquistati con essi;
- alla quota di incrementi patrimoniali, incluso il valore di avviamento dell'azienda;

il tutto determinato, al momento della cessazione del rapporto di collaborazione nell'impresa familiare, con riferimento alla qualità e quantità del lavoro prestato dal collaboratore.

L'azienda coniugale

Il legislatore dell'art. 177 c.c. ha inserito il concetto di azienda coniugale nel nostro ordinamento giuridico. Infatti, trattando dei beni oggetto di comunione tra i coniugi parla delle aziende gestite da entrambi i coniugi. Si parla di gestione paritetica o cogestione tra i coniugi, cioè di possibilità per entrambi di assumere obbligazioni in nome dell'azienda che rappresentano ed amministrano. Questo è

il carattere saliente che distingue l'impresa familiare, in cui partecipano i soli due coniugi, dall'azienda coniugale; nella prima, il coniuge può collaborare nell'ambito dell'impresa con mansioni subordinate rispetto all'altro coniuge che governa la stessa; nella seconda, non si può scorgere alcuna posizione di subordinazione di un coniuge rispetto all'altro, in quanto l'amministrazione spetta ad entrambi.

Infatti, la **Corte di Cassazione, sez. lavoro, con sentenza del 18 dicembre 1992, n. 13390**, nel confermare quanto anticipato, hanno affermato che il regime di comunione di beni non ha alcuna influenza sulla costituzione dell'azienda coniugale:

GIURISPRUDENZA

"In relazione al disposto dell'art. 230- bis cod. civ., l'ipotesi di impresa familiare realizzata mediante la partecipazione del coniuge all'attività aziendale si differenzia dalla fattispecie dell'azienda coniugale prevista dall'art. 177 lett. d) cod. civ., in cui la collaborazione dei coniugi si attua con la gestione comune dell'impresa; ai fini di tale distinzione non ha alcuna rilevanza diretta il regime di comunione dei beni vigente tra i coniugi, che può spiegare effetti solo sul piano della tutela, ex art. 178 cod. civ., dei diritti sui beni destinati all'esercizio di impresa"

(Cass., sez. lav., 18 dicembre 1992, n. 13390).

In seguito, la **Corte di Cassazione, sez. lavoro, con sentenza del 23 maggio 2006, n. 12095**, ha paragonato l'azienda coniugale ad un'impresa collettiva:

GIURISPRUDENZA

"L'art. 177 cod. civ., lett. d), come modificato dalla L. 19 maggio 1975, n. 151, art. 59, considera oggetto di comunione legale le aziende gestite da entrambi i coniugi, costituite dopo il matrimonio.

Dato questo carattere essenziale di gestione paritaria, l'azienda coniugale di cui all'art. 177 c.c., lett. d), sembra assimilabile ad una impresa collettiva, diversamente dalla impresa familiare, di cui all'art. 230 bis cod. civ., introdotto dall'art. 89 della stessa legge sul nuovo diritto di famiglia, nella quale i diritti dei collaboratori rilevano solo sul piano obbligatorio, non comportano alcuna modifica nella struttura dell'impresa, che fa capo al titolare della stessa, il quale solo ha la qualifica di imprenditore ed al quale spettano i poteri di gestione e di organizzazione del lavoro (Cass. 15 aprile 2004, n. 7223, Cass. 20 giugno 2003, n. 9897, Cass. 6 marzo 1999, n. 1917, Cass. 4 ottobre 1995, n. 10412). La dottrina civilistica è divisa sulla natura giuridica dell'azienda coniugale, [segue]

Naturalmente ci può essere una variazione nella forma dell'impresa; una evoluzione da impresa familiare ad azienda coniugale allorché il coniuge, che prima svolgeva mansioni subordinate, assume mansioni paritetiche all'altro coniuge, amministrando l'azienda; una mutazione involutiva da azienda coniugale a

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

impresa familiare, quando un coniuge abbandona l'amministrazione per adempiere a mansioni meno impegnative e meno qualificate nell'ambito dell'impresa oppure lascia l'azienda per collaborare solo nella famiglia. Esempi tipici di aziende coniugali si hanno nei casi in cui i due coniugi gestiscono in modo paritetico un esercizio di parrucchiere, un panificio dove il marito si dedica alla produzione e la moglie alla vendita, ecc. Così come abbiamo accennato per l'impresa familiare, anche per l'azienda coniugale non c'è bisogno di un atto scritto per provare la sua esistenza in quanto è la circostanza di fatto a dimostrarla. Del resto prima della legge 19 maggio 1975, n. 151, che ha riformato il diritto di famiglia, l'azienda coniugale si identificava con la società di fatto in cui i due soggetti erano soci.

Ci sembra opportuno precisare che, verificandosi un dissesto finanziario nell'impresa, tale da sfociare in una sentenza di fallimento il coniuge collaboratore nell'impresa familiare, non è dichiarato fallito, mentre il coniuge socio nell'azienda coniugale è trascinato negli effetti della temuta dichiarazione di fallimento. Per concludere da un punto di vista civilistico l'argomento, ci possiamo porre il quesito se, essendo l'azienda coniugale assimilabile ad una società di fatto, sia ad

essa applicabile la disciplina societaria. A questo proposito, riportiamo alcune massime della giurisprudenza di merito:

anche in rapporto a quella della impresa familiare. Tuttavia il rilievo ad essa comune, che interessa in questa sede di tutela infortunistica, è che con le norme citate il legislatore non ha inteso disciplinare nuove forme d'impresa, ma tutelare i familiari partecipi, e si è limitato ad attribuire ad essi una serie di diritti (a carattere patrimoniale, stante la sede civilistica).

Si tratta di considerazioni comuni al carattere residuale della impresa familiare di cui all'art. 230- bis, che tutela i partecipi, sul piano patrimoniale, in tutti i casi in cui non si configuri già la tutela propria del rapporto di lavoro subordinato o di quello societario (Cass. 26 giugno 1984, n. 3722, Cass. 9 giugno 1983, n. 3948) (Cass., sez. lav., 23 maggio 2006, n. 12095).

– Corte d'Appello Milano, 10 maggio 2006:

GIURISPRUDENZA

"Nell'impresa coniugale, a differenza dell'impresa familiare, la collaborazione dei coniugi si realizza attraverso la gestione comune dell'impresa" (Massima 1).

"La peculiarità della fattispecie disciplinata dall'art. 177, comma 1, lett. d), c.c. per quanto attiene all'azienda sta nel fatto che quando la costituzione (o l'acquisto) della stessa avviene dopo la celebrazione del matrimonio e non si tratti, in forza del titolo, di un bene personale, l'attribuzione della titolarità a uno solo dei coniugi ovvero alla comunione coniugale viene a dipendere non dalle modalità con cui si costituisce o viene acquistata l'azienda medesima, bensì dal dato rappresentato dalla gestione" (Massima 2).

"In presenza dell'ipotesi, legislativamente prevista, di gestione dell'azienda da parte di entrambi i coniugi non si discute più della configurabilità di una società di fatto, né tantomeno di un'impresa familiare ai sensi dell'art. 230- bis c.c., la cui applicazione è residuale rispetto ad ogni altro rapporto fra coniugi normativamente disciplinato" (Massima 3).

GIURISPRUDENZA

"È insuscettibile di trasformazione in società in accomandita semplice l'azienda a conduzione familiare, poiché trattasi di fattispecie riconducibile all'impresa coniugale e quindi un'impresa collettiva non inquadrabile nei fenomeni societari" (Trib. Cagliari, 6 giugno 1996). Il Tribunale di Catania ha escluso il ricorso alla disciplina societaria:

"Nell'ipotesi in cui un'azienda sia gestita di fatto da entrambi i coniugi ed i medesimi si trovino in regime di comunione legale, in assenza di precisi accordi formali, l'azienda ricade nell'ipotesi di cui all'art. 177, lett. d), c.c. ovvero, se si tratti di azienda già appartenente ad uno dei coniugi prima del matrimonio, nell'ipotesi di cui al secondo c. dello stesso art. 177. In tali casi, pertanto, non può applicarsi la disciplina dettata in materia societaria" (Trib. Catania, 23 dicembre 1982).

Ai fini fiscali, l'azienda coniugale è disciplinata dall'art. 4 (rubricato "Coniugi e figli minori"), comma 1, lett a), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che recita:

"1. Ai fini della determinazione del reddito complessivo o della tassazione separata:

a) i redditi dei beni che formano oggetto della comunione legale di cui agli artt. 177 e seguenti del codice civile sono imputati a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare netto o per la diversa quota stabilita ai sensi dell' art. 210 dello stesso codice.

I proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare;".

Quindi, ai fini fiscali:

– la costituzione dell'azienda coniugale non richiede – a differenza dell'impresa familiare – la redazione di

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

un apposito atto pubblico o scrittura privata autenticata;

– il reddito è suddiviso al 50% tra i coniugi o in altre misure se pattuito diversamente dagli stessi. Il titolare dell'azienda coniugale dichiara la quota di competenza del reddito d'impresa, compilazione il quadro RF o RG, mentre l'altro coniuge dichiara la sua quota di partecipazione al reddito nel quadro RH del modello Unico Persone Fisiche.

Stante questa situazione e sottolineando che nessun intervento di prassi risulta sull'argomento da parte dell'Agenzia delle Entrate, si pone il problema di come affrontare, in presenza di separazione coniugale, l'esercizio dell'attività commerciale gestito da entrambi.

Se c'è conflittualità tra i coniugi, la soluzione è ritardata e può provocare dei danni, anche irreparabili, alla stessa azienda, per cui l'opera dei professionisti (avvocati, dottori commercialisti, ecc.), in detta circostanza, deve essere improntata alla moderazione e alla ricerca di una soluzione che conduca:

- alla costituzione di una società regolare (società di persone ovvero società di capitali) cui partecipino i coniugi separandi, con il conferimento dell'impresa individuale (si veda il precedente paragrafo 4.12);
- all'attribuzione dell'azienda ad uno dei due coniugi, liquidando la quota di partecipazione all'altro coniuge (si vedano il paragrafo 4.7 e seguenti);
- allo scioglimento dell'azienda e alla conseguente ripartizione del patrimonio residuale ai due ex coniugi.

(1). Decreto ministeriale 25 luglio 2008

Art. 1 - Conferimenti di azienda 1. Agli effetti dell'applicazione del regime dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2-ter, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), assumono rilievo le differenze residue tra il valore d'iscrizione in bilancio dei beni ricevuti in occasione di operazioni di conferimento di azienda, ramo o complesso aziendale, classificati dal soggetto conferitario tra le immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto conferente.

2. Le differenze tra il valore civile e il valore fiscale indicate al comma 1 possono essere assoggettate a imposta sostitutiva anche in misura parziale; tuttavia, l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni. A tal fine, i beni immobili sono distinti nelle seguenti categorie: a) aree fabbricabili aventi medesima destinazione urbanistica; b) aree non fabbricabili; c) fabbricati strumentali ai sensi dell'art. 43, comma 2, primo periodo, del Tuir; d) fabbricati strumentali ai sensi dell'art. 43, comma 2, secondo periodo, del citato Tuir; e) fabbricati di cui all'art. 90 del Tuir. I beni mobili, inclusi gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo, sono raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

Per le immobilizzazioni immateriali, incluso l'avviamento, l'imposta sostitutiva può essere applicata anche distintamente su ciascuna di esse.

3. Per la parte delle differenze tra valori civili e valori fiscali originatasi presso il soggetto conferente per effetto delle deduzioni extracontabili risultanti dal quadro EC della dichiarazione dei redditi e trasferita al soggetto conferitario ai sensi del comma 5 del citato art. 176 del Tuir, deve essere prioritariamente applicato il regime dell'imposta sostitutiva previsto dall'art. 1, comma 48, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e dalle relative disposizioni di attuazione recate dal decreto 3 marzo 2008 del Ministro dell'economia e delle finanze.

4. L'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva è esercitata, distintamente in relazione a ciascuna operazione di conferimento, nel primo o, al più tardi, nel secondo periodo d'imposta successivo a quello dell'operazione stessa e si considera perfezionata con il versamento della prima delle tre rate dell'imposta dovuta. L'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere richiesta in entrambi i periodi di esercitabilità dell'opzione anche in relazione alla medesima categoria omogenea di immobilizzazioni indicate nel comma 2.

5. L'imposta sostitutiva si applica con l'aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori assoggettati a tassazione complessivamente ricompresi nel limite di 5 milioni di euro; con l'aliquota del 14 per cento sulla parte che eccede 5 milioni e fino a 10 milioni di euro e con l'aliquota del 16 per cento sulla parte superiore a 10 milioni di euro. Nel caso in cui, in relazione alla

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

medesima operazione di conferimento, il soggetto conferitario si avvalga del regime dell'imposta sostitutiva in entrambi i periodi di esercitabilità dell'opzione, ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile nel secondo dei suddetti periodi, assumono rilevanza anche le differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva nel primo periodo.

6. In deroga al comma 2, le differenze tra i valori civili e fiscali relative alle immobilizzazioni cedute nel corso dello stesso periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, anteriormente al versamento della prima rata dovuta, sono escluse dalla base imponibile dell'imposta sostitutiva.

7. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'imposta sul reddito e dell'Irap a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione.

8. Il versamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire obbligatoriamente in tre rate; la prima, pari al 30 per cento dell'importo complessivamente dovuto, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'Irap relative al periodo d'imposta dell'operazione di conferimento ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, a quello successivo; la seconda, pari al 40 per cento, e la terza, pari al 30 per cento, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'Irap relative, rispettivamente, al primo e al secondo ovvero al secondo e al terzo periodo successivi a quello dell'operazione. Sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5 per cento annuali. Si applicano le norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi.

9. In apposito prospetto della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Irap, deve essere data indicazione, per ciascuna operazione di conferimento in relazione alla quale si è proceduto all'applicazione dell'imposta sostitutiva, dei valori fiscali riconosciuti presso il soggetto conferente, dei valori di iscrizione nel bilancio del soggetto conferitario, delle differenze assoggettate a imposta sostitutiva, dei nuovi valori fiscali e di tutti gli altri elementi necessari ai fini dell'attività di controllo e di accertamento sulla corretta applicazione della disciplina dell'imposta sostitutiva.

10. *Omissis.*

Estratto dal libro “Aspetti fiscali della separazione e del divorzio”
edito da Maggioli Editore

Indice dei principali argomenti del volume

Premessa

1 L'imposta sul reddito

2 Le imposte indirette

3 I tributi locali

4 La separazione coniugale e l'attività d'impresa

5 La separazione coniugale ed altre problematiche

Glossario

Appendice normativa

[Se sei interessato ad acquistare il libro clicca qui](#)

22 maggio 2013

di Salvatore Dammacco

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente