

Atti di fine anno: imprese familiari, quote di società di persone e associazioni tra professionisti

di Fabio Balestra

Premessa

Entro il termine dell'esercizio capita sovente di effettuare valutazioni importanti in merito alle modifiche delle compagine sociali, la variazioni delle quote di partecipazione alle società o alle modifiche delle imprese familiari.

Senonchè occorre rammentare che non tutti gli atti hanno effetto immediato e dunque occorre in tale periodo dell'anno ricordare di porre in essere le modifiche suddette entro i tempi opportuni.

Si intende in tale sede analizzare la fattispecie delle imprese familiari e delle società di persone in quanto soggetti estremamente diffusi nel panorama della piccola impresa del nostro paese.

Il criterio di determinazione del reddito

L'imputazione dei redditi prodotti in forma associata è contenuta nell'art. 5 del TUIR dispone che:

- i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono **imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione**, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili;
- le quote di partecipazione agli utili **si presumono proporzionate al valore dei conferimenti** dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

Sia le società di persone che le imprese familiari sono dunque caratterizzate dal **cosiddetto criterio di tassazione per trasparenza**, in quanto l'attribuzione

del reddito ai soci avviene a prescindere dal prelevamento delle somme dalle disponibilità liquide della società.

Va peraltro sottolineato che il reddito è imputato ai soci che rivestono tale qualifica al 31.12 in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

Nota bene

In caso di **cessione di quote di società di persone nel corso dell'esercizio**, gli utili si imputano per intero al soggetto che sia socio al momento dell'approvazione del rendiconto (socio cessionario), e non certamente ad entrambi i soci (cedente e cessionario) in misura proporzionale alla durata del periodo di partecipazione alla società nel corso dell'esercizio. Infatti, il diritto agli utili sorge soltanto in capo al soggetto che è socio al momento dell'approvazione del rendiconto.

Nel caso di impresa familiare il reddito viene ripartito sulla base del lavoro prestato dal collaboratore durante il periodo d'imposta con il vincolo di mantenere in capo al titolare sempre almeno il 51% del reddito.

Le cessioni di quote nelle società di persone

Per individuare i soggetti e le quote di reddito delle società di persone da attribuire alla fine dell'esercizio, occorre tenere presente la distinzione tra:

- la quota di partecipazione agli **utili**;
- la quota di partecipazione al **capitale**.

Inoltre occorre considerare che differenti effetti sono prodotti nel caso di:

- cessione di quote **tra soci**;
- cessione di quote **a terzi non soci**.

Infatti discernere tali fattispecie risulta fondamentale perché profondamente differenti sono gli effetti nei vari casi.

Nel caso in cui le quote di partecipazione al capitale della società, e quindi anche quella di partecipazione agli utili, vengano trasferite (interamente o parzialmente) da un socio a un soggetto non facente parte della compagine sociale, nel caso di uscita di vecchi soci o dell'entrata di nuovi soci **la variazione avrà effetto sin dal 31 dicembre dell'anno nel corso del quale avviene la modifica**.

Nel caso invece di cessione di quote o di variazione della sola partecipazione agli utili della società, senza alcuna modifica della compagine sociale, **la variazione avrà effetto fiscale a partire dal periodo di imposta successivo** a quello nel corso del quale avviene la modifica.

La motivazione di tale differimento è quello di evitare manovre dei soci volte a modificare, in corso d'anno, le quote di partecipazione agli utili della società, per risparmiare il relativo pagamento delle imposte, secondo la situazione del reddito personale da dichiarare da parte di ciascuno di essi.

Attenzione

Chiaramente nel caso in cui un socio ceda la propria quota anche ad un altro socio ma effettui una cessione integrale della propria quota nessun reddito dovrà essere dichiarato dal socio uscente poiché al 31/12 non fa più parte della compagine sociale. Sarà il socio che ha acquisito la quota e che è tale al 31.12 a dichiarare tutto il reddito che deriva dalla partecipazione acquisita in corso d'anno.

SOCIETA' DI PERSONE

Cessione di quote con variazione compagine sociale

effetto fiscale dal 31/12 dell'anno nel corso del quale avviene la modifica

Cessione di quote senza variazione compagine sociale o variazione della sola quota di partecipazione agli utili

effetto fiscale a partire dal periodo di imposta successivo a quello di stipula

Impresa familiare

L'impresa familiare viene disciplinata civilisticamente **dall'art. 230-bis del Codice civile e regolata fiscalmente dall'art. 5 comma 4 del TUIR.**

Tale ultima norma dispone la forma in cui deve essere costituita, gli effetti fiscali che conseguono a seconda della tempistica in cui essa si costituisce, la quota massima di attribuzione degli utili ai familiari.

I soggetti che possono partecipare sono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado dell'imprenditore, e quindi: i genitori, i figli e i loro figli e i loro rispettivi figli; i nonni e i bisnonni, i fratelli e le sorelle e i loro figli, gli zii fratelli e sorelle dei genitori; i suoceri e i generi e le nuore, i cognati.

I soggetti che prestano continuativamente e, per la norma fiscale, anche prevalentemente, attività lavorativa nell'impresa familiare partecipano, **in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato**, non solo agli utili (e quindi senza alcun obbligo in caso di perdita) ma anche agli incrementi dell'azienda (compreso l'avviamento).

Da precisare che **nell'atto pubblico** o nella scrittura privata autenticata dal notaio e necessaria per la nascita dell'impresa familiare **non vengono indicate le quote di partecipazioni** agli utili poiché le stesse vengono individuate a consuntivo anno per anno sulla base del lavoro prestato.

Costituzione impresa familiare contestuale ad avvio nuova impresa

Nel caso in cui l'impresa familiare venga costituita contestualmente all'avvio ex novo dell'impresa gli **effetti fiscali si producono dal medesimo periodo** d'imposta a condizione che l'atto sia registrato entro 20 giorni.

Costituzione impresa familiare successiva

Se la ditta individuale è già esistente e solo successivamente viene costituita impresa familiare gli effetti fiscali di suddivisione del reddito si verificano **dal periodo d'imposta successivo**.

Attenzione

Nel caso in questione se entro il 31 dicembre 2014 si procede con la costituzione dell'impresa familiare gli effetti fiscali si avranno dal 2015 ma nel caso di "dimenticanza" e enunciazione dell'impresa familiare nel gennaio 2015 occorrerà attendere il 2016 perché il reddito possa essere attribuito al collaboratore.

Esempio

Il sig. Giuseppe Verdi avvia una nuova attività costituendo contestualmente un'impresa familiare con il fratello in data 1 dicembre 2014:
gli effetti fiscali di tale costituzione decorreranno dal 2014.

Il sig. Mario Rossi, titolare di omonima ditta individuale già avviata, stipula un atto costitutivo di impresa familiare con il coniuge in data 31 dicembre 2014:
gli effetti fiscali di tale costituzione decorreranno dal 2015.

Il sig. Carlo Bianchi, titolare di omonima ditta individuale già avviata, stipula un atto costitutivo di impresa familiare in data 2 gennaio 2015:
gli effetti fiscali di tale costituzione decorreranno dal 2016.

Entrata/uscita collaboratore

Qualora nell'impresa familiare entrino nuovi collaboratori l'effetto fiscale di ripartizione del reddito è, anche in questo caso, **differita al periodo d'imposta successivo**.

Se invece un **collaboratore abbandona** l'impresa familiare durante l'anno ha **diritto ad una quota di utili proporzionali** al lavoro prestato fino al momento dell'uscita.

Si tiene a precisare che il collaboratore ha diritto anche alla propria quota di incrementi patrimoniali che il proprio lavoro ha creato all'impresa (la quantificazione dei medesimi risulta non poco difficoltosa).

Le somme attribuite a questo titolo al collaboratore risultano prive di rilevanza fiscale sia in capo al titolare che in capo al collaboratore.

Cessazione impresa familiare

La cessazione dell'impresa familiare non deve essere formalizzata in un atto notarile: tuttavia potrebbe essere utile essere in grado di provare la circostanza attraverso un documento avente data certa.

Associazione tra professionisti

Relativamente ad un'associazione tra professionisti, ai sensi del **comma 3, lett. c) del citato art. 5 TUIR**:

- il reddito è imputato per trasparenza agli associati in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili;
- le **quote di partecipazione agli utili sono individuate** dall'atto pubblico o scrittura privata autenticata di costituzione ovvero da altro **atto pubblico o scrittura privata autenticata redatto** successivamente, **fino alla data di presentazione del mod. UNICO**.

Considerato che per tali soggetti è possibile determinare a posteriori le quote di reddito da attribuire agli associati, in base alle prestazioni svolte da ciascuno nel periodo d'imposta, **non si pone la necessità**, sopra esaminata con riferimento alle società di persone, **di provvedere alla modifica** delle percentuali di ripartizione degli utili (senza modificare la compagine dell'associazione) **entro il 31 dicembre 2014** affinché la stessa abbia effetto dallo stesso anno.

Esempio

Associazione tra professionisti con tre associati: Rossi, Verdi e Bianchi con quota di partecipazione agli utili rispettivamente del 30, 50 e 20 %.

I tre associati decidono di modificare le quote di partecipazione agli utili nel modo seguente:

Rossi: 30 % \diamond 35 %

Verdi: 50 % \diamond 55 %

Bianchi: 20 % \diamond 10 %

mediante atto pubblico che prevedono di redigere il 7 gennaio 2015.

Le modifiche sono valide per l'anno 2014 perché redatte entro la data di presentazione del modello UNICO relativo al 2014.

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI



Quote di partecipazione agli utili modificabili fino alla data di presentazione del modello UNICO

16 dicembre 2014

Fabio Balestra