

Cessione imprese familiare: la plusvalenza è a carico solo del titolare

Federico Gavioli

L'Agenzia delle Entrate fa chiarezza in merito alle modalità di tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione dell'impresa familiare: la plusvalenza derivante dalla stessa cessione va interamente tassata in capo al titolare dell'impresa mentre per i collaboratori è fiscalmente irrilevante e, l'opzione per le modalità di tassazione, rappresenta una scelta che deve fare il contribuente nella dichiarazione dei redditi (tassazione ordinario o separata)

Con la risoluzione 78/E del 31 agosto 2015, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato i profili fiscali della cessione dell'azienda familiare posta in essere da un contribuente che aveva ricevuto l'azienda in donazione dal marito, assumendo lo stesso i medesimi valori fiscalmente riconosciuti in capo al donante, a norma dell'articolo 58, del DPR 917/86; per l'Agenzia delle Entrate la plusvalenza è imputabile al solo imprenditore. Nella fattispecie in esame, una contribuente aveva ricevuto dal marito in donazione un ramo d'azienda assunto ai medesimi valori fiscali ex art. 58 del DPR 917/86, costituendo contestualmente un'impresa familiare avente come collaboratrici le figlie. Il ramo d'azienda aveva ad oggetto le attività di bar e caffè, commercio al dettaglio di alcolici e superalcolici e commercio al minuto di articoli complementari venduti nelle tabaccherie (esercitate dal 1988), nonché l'attività di commercio al dettaglio della stampa quotidiana e periodica (esercitata dal 1999). L'istanza di interpello era finalizzata a sapere quale fosse il trattamento ai fini delle imposte sui redditi della plusvalenza derivante dalla cessione della suddetta impresa familiare.

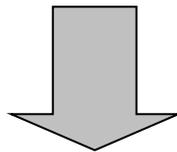
In sostanza tre sono le questioni poste al vaglio dell'Agenzia delle Entrate e risolte nel documento in esame:

- se la plusvalenza debba essere tassata interamente in capo all'imprenditore ovvero ripartita tra quest'ultimo e i collaboratori familiari;
- se la stessa plusvalenza vada ricondotta tra i redditi di impresa ovvero costituisca reddito diverso;
- se, infine, l'imprenditore possa optare per la tassazione separata.

L'impresa familiare: cenni

L'impresa familiare è definita nel nostro ordinamento come quel tipo di impresa in cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado dell'imprenditore titolare. Al fine di avere un quadro più appropriato sul tipo di parentela, che può partecipare all'impresa familiare, si considerano parenti del titolare:

- i discendenti entro il terzo grado (figlio, nipote, pronipote), gli ascendenti (padre, nonno, bisavolo), i collaterali (fratello o sorella, nipote, zio);
- affini entro il secondo grado i parenti del coniuge in linea retta discendente (figlio e nipote), in linea retta ascendente (genitore e nonno), in linea collaterale (fratello e sorella). Sono inoltre affini in linea retta discendente entro il secondo grado nuore e generi;
- affini entro il secondo grado i coniugi dei seguenti parenti dell'imprenditore: del figlio (genero e nuore), del genitore (quando non sia anche genitore dell'imprenditore), del fratello (cognata).

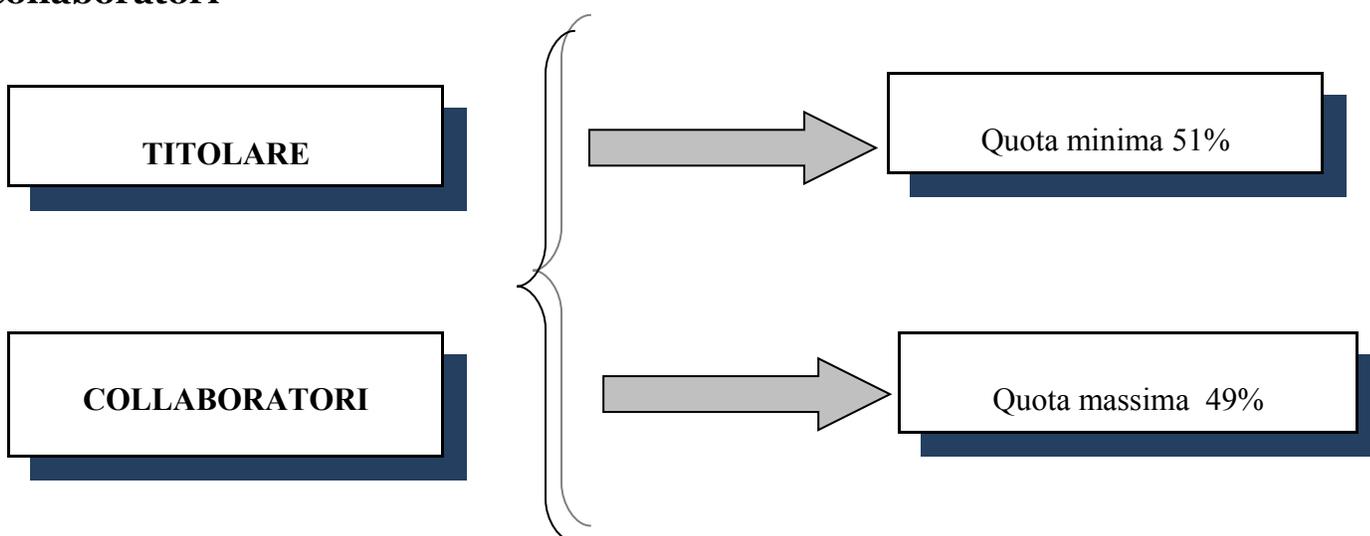
Tabella n.1 – Grado di parentela che può partecipare all'impresa familiare
**Grado di parentela rispetto all'imprenditore che può partecipare
all'impresa familiare**


Coniuge	I° grado di parentela
Padre/madre/figli	I° grado di parentela
Nonno, nipoti	II° grado di parentela
Fratelli/sorelle	II° grado di parentela
Zio/a, nipote	III° grado di parentela
Suocero/a, genero, nuora	I° grado di affinità
Cognato/a	II° grado di affinità

Le modalità di tassazione del reddito di impresa familiare sono contenute nell'articolo 5, comma 4 e 5 del DPR 917/86, dove è espressamente stabilito che il reddito prodotto dall'impresa familiare stessa è imputato a ciascuno degli aventi diritto, indipendentemente dal reale conseguimento, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili. La quota di utili complessivi attribuibili ai collaboratori non può essere superiore al 49% con la conseguenza che al titolare dell'impresa familiare la quota minima imputabile è pari al 51%.

Si evidenzia che l'impresa familiare non configura una società di persone ma ha natura di impresa individuale.

Tabella n.2 – Imputazione delle quote di reddito al familiare e ai collaboratori



La disciplina fiscale prevede che i redditi dell'impresa familiare, limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività lavorativa nell'impresa proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Tale disposizione si applica a condizione che:

- i familiari collaboratori risultino nominativamente con l'indicazione del rapporto di parentela e di affinità dell'imprenditore da atto pubblico o scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo di imposta con sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari collaboratori;
- l'imprenditore riporti nella sua dichiarazione l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari collaboratori con l'attestazione che tali quote sono proporzionali al lavoro effettivamente prestato;
- ogni familiare partecipante all'impresa familiare attesti nella dichiarazione dei redditi di aver prestato l'attività lavorativa in modo continuativo e prevalente.

L'analisi delle Entrate

Con riferimento al documento in commento, i tecnici delle Entrate, ricordando di aver già espresso in merito un orientamento precedente (cfr. circolare 320/E/1997) in riferimento all'aspetto fiscale, oggetto dell'istanza di interpello, evidenziano che il trattamento fiscale della plusvalenza realizzata dall'impresa familiare, è imputabile interamente in capo all'imprenditore, con la conseguenza che nei confronti dei collaboratori, la stessa plusvalenza, è fiscalmente irrilevante.

Con riferimento al secondo punto, l'Agenzia delle Entrate precisa che, nel caso in esame, la stessa sia da ricondurre nella categoria dei redditi di impresa e, quindi, imponibile a norma del combinato disposto degli articoli 58 e 86 del DPR 917/86, e non in quella dei redditi diversi.

Infatti, l'articolo 67, comma 1, lettera h-bis, del DPR 917/86, riqualifica le plusvalenze maturate in regime d'impresa in plusvalenze tassabili come redditi diversi, nel caso in cui gli eredi o i donatari non abbiano continuato l'attività d'impresa.

Per quanto concerne, il terzo quesito i tecnici delle Entrate evidenziano che l'articolo 17, comma 1, lettera g, del DPR 917/86, consente agli imprenditori individuali di optare, nella dichiarazione dei redditi (Unico), per la tassazione separata delle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni. Nel caso in esame, considerato che il titolare dell'impresa familiare ha acquisito l'azienda "*in continuità*", l'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che, nel computo del periodo di possesso, assuma rilevanza anche il periodo in cui l'azienda era posseduta dal donante.

Per i tecnici delle Entrate è, quindi, il contribuente che dovrà scegliere se optare per la tassazione ordinaria (articoli 58 e 86) in un unico esercizio ovvero per la tassazione separata (ex articolo 17, comma 1, lettera g, del DPR 917/86).

Per ultimo, i tecnici delle Entrate precisano che, considerate le obiettive condizioni di incertezza sulla questione, è esclusa l'applicazione delle sanzioni nel caso in cui la plusvalenza realizzata dalla cessione sia stata ripartita tra il titolare dell'impresa e i collaboratori familiari.

15 ottobre 2015
Federico Gavioli