



di Ferdinando Fara Consulente fiscale

Quando la farmacia gestita in impresa familiare viene venduta o donata o cade in successione incerta era e rimane l'attribuzione della plusvalenza ai vari soggetti

L'impresa familiare secondo una recente sentenza della Cassazione

L'impresa familiare è un istituto che ha trovato ampia applicazione nella gestione della farmacia e in qualche caso è stata utilizzata più per ripartire il reddito fra più soggetti e quindi ridurre la progressività dell'imposta, che non per distribuire l'utile secondo quanto previsto dalla norma, tanto che il legislatore a suo tempo è intervenuto per porre riparo all'abuso, limitando al 49% la parte di reddito destinabile ai collaboratori familiari. Ma, prima di entrare nel vivo dell'argomento, vediamo di fare un breve quadro della normativa, prima civilistica e poi fiscale.

LE NORME CIVILISTICHE E QUELLE TRIBUTARIE

Sotto il profilo civilistico la fattispecie è regolata dall'articolo 230 bis del Codice Civile, il quale prevede tra l'altro che il familiare che presta in modo continuativo la sua attività di lavoro nell'impresa familiare, ha diritto al mantenimento 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.

AGGIORNAMENTO

Impresa familiare

Per quanto riguarda l'aspetto fiscale il legislatore ha adottato vari provvedimenti che si sono succeduti nel tempo e attualmente l'istituto è regolato dai commi 4 e 5 dell'art. 5 del D.P.R. 22 Dicembre 1986 n. 917 il quale prevede che, limitatamente al 49 per cento, il reddito dell'imprenditore risultante dalla dichiarazione dei redditi, è imputato a ciascun familiare che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa.

Nel corso dell'applicazione della norma si è proceduto con disinvoltura per quanto riguarda l'attribuzione del reddito, mentre c'è stata difficoltà ed incertezza sul trattamento al collaboratore al momento della cessazione della collaborazione, della vendita della farmacia, della caduta in successione e in caso di donazione.

LA RIPARTIZIONE DELLA PLUSVALENZA NEL CASO DI TRASFERIMENTO D'AZIENDA

Per quanto riguarda il diritto del collaboratore al momento della vendita o della morte del titolare, è intervenuta la sentenza della Corte di Cassazione del 15 Ottobre 2007 n. 21535 che, rifacendosi ad una precedente sentenza della Corte di Cassazione (C. Cass. 1997/6056) che avrebbe equiparato l'impresa familiare alle società di persone, condividendo tale orientamento afferma sostanzialmente che non solo i redditi ma anche le plusvalenze dell'azienda gestita in impresa familiare vanno imputate, per la quota di competenza, ai familiari stessi, indipendentemente dalla loro percezione.

Nel caso in esame, si tratta di un'azienda gestita in impresa familiare e poi ceduta, per la quale il titolare non aveva dichiarato l'intera plu-

svalenza realizzata ma l'aveva ridotta della parte spettante al familiare.

Nei vari gradi di giudizio, c'è stato un diverso orientamento, infatti, a seguito di accertamento dell'Ufficio, il contribuente si rivolgeva alla Commissione Tributaria Provinciale, sostenendo che per gestire l'esercizio aveva costituito un'impresa familiare e che, pertanto, la plusvalenza ottenuta dalla sua cessione e dallo stesso dichiarata solo in parte, non avrebbe potuto essergli imputata per intero, ma ripartita fra lui ed il congiunto in ragione delle rispettive quote. La Commissione Provinciale accoglieva il ricorso del contribuente, mentre la Commissione Regionale accoglieva l'appello dell'Ufficio in riforma della decisione di primo grado.

Infine la Cassazione accoglieva la tesi del contribuente.

La sentenza è estremamente interessante, anche se lascia delle perplessità là dove fa riferimento alla Circolare Ministeriale n. 40/1976 che non appare pertinente al caso in esame. Infatti, la citata circolare, nell'apposito paragrafo relativo alla dichiarazione dei redditi dell'impresa familiare, illustra come questi ultimi vanno indicati nella dichiarazione sia da parte dell'imprenditore, sia da parte del collaboratore, ma nulla dice, invece, in merito all'eventuale plusvalenza maturata in capo al collaboratore in caso di cessione.

Al contrario, la Circolare n. 320/E del 1997, sia pure in maniera opinabile, è entrata nel dettaglio di tale fattispecie affermando testualmente che:

"In caso di conferimento dell'impresa familiare si pone il problema specifico del riconoscimento dei diritti di credito dei collaboratori familiari in ordine agli incrementi patrimoniali loro spettanti. In proposito va rilevato che l'art. 5, comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi, in via di principio ri-

chiama l'art. 230-bis del codice civile, stabilendo che i redditi delle imprese familiari sono imputati a ciascun familiare che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Da ciò deriva che il titolare dell'impresa familiare che acquisisce le partecipazioni dalla società conferitaria dovrà liquidare i diritti di credito spettanti ai collaboratori familiari secondo le regole civilistiche, senza che da ciò derivino conseguenze fiscali in ordine al valore delle dette partecipazioni".

Quanto sopra evidenzia che la stessa Amministrazione, al riguardo, non ha tenuto un orientamento costante che si ripete anche in dottrina e in giurisprudenza.

In buona sostanza, a fronte di un orientamento che vorrebbe suddivisa la plusvalenza, determinata in sede di cessione di azienda, tra il titolare ed i collaboratori, autorevole dottrina avanza la possibilità che l'intera plusvalenza sia riconosciuta fiscalmente in capo all'imprenditore, riconoscendo solo natura civilistica alla liquidazione dei familiari.

Quest'ultimo indirizzo, fatto proprio dall'Amministrazione Finanziaria nella citata Circolare n. 320/E del 1997, viene ribaltato dalla recente sentenza della Cassazione, costituendo un nuovo tassello del problema per il quale evidentemente non vi è ancora chiarezza.

Come al solito ci troviamo di fronte ad un legislatore che non si preoccupa di coordinare le norme civilistiche con quelle tributarie e che ha come conseguenza un'interpretazione dottrina, giurisprudenziale ed amministrativa spesso in conflitto tra loro, lasciando, come al solito, al contribuente l'onere di decidere, con i rischi conseguenti.