

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

4 DICEMBRE

2017

46

LEGGE DI BILANCIO 2018

- Stretta sulla deducibilità degli interessi passivi
- Società sportive dilettantistiche lucrative
- Interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro
- Proroga delle detrazioni IRPEF
- Redditi di partecipazioni qualificate e non qualificate
- Fatturazione elettronica tra soggetti privati

REDDITI D'IMPRESA

- Impresa familiare, convivenze di fatto e unioni civili
- Proposte di emendamento ai principi contabili OIC

RISCOSSIONE

Solidarietà tributaria del cessionario d'azienda

IVA

Errata indicazione del codice VIES

REATI TRIBUTARI

Ravvedimento operoso e condotte fraudolente

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Inquadramento IVA del contratto di leasing
- Beneficiario effettivo
- Contributo unificato
- Finanziamenti infragruppo
- Credito ricerca e sviluppo

Anno XL - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI

di Giulio Andreani e Gianfranco Ferranti

COMMENTARI IPSOA

Il Commentario **“Testo unico imposte sui redditi”** è un uno strumento indispensabile per orientarsi nell’ambito di una materia molto articolata e complessa.

Partendo dall’articolo del TUIR, approfondisce **le tematiche più rilevanti**, la **principale normativa complementare**, gli **orientamenti giurisprudenziali** e di **prassi**, i **documenti dell’Assonime** e delle **altre istituzioni** del mondo professionale e delle imprese.

La struttura dell’opera è pensata per fornire **l’inquadramento della materia attraverso un approccio sistematico** arricchito dalle **interpretazioni degli Autori** sull’applicazione delle disposizioni, grazie anche a **numerosi esempi**.



Scarica subito l’estratto gratuito al link:
<http://shop.wki.it/TUIR>

Redditi d'impresa

Impresa familiare, convivenze di fatto e unioni civili

L'Agenzia delle entrate ha affermato, con la risoluzione n. 134/E/2017, che anche il convivente di fatto e la parte dell'unione civile tra persone dello stesso sesso possono rivestire la qualifica di collaboratore dell'impresa familiare e agli stessi può essere attribuita una quota del reddito dichiarato dal titolare. L'INPS ha, invece, ritenuto che l'attribuzione di una parte degli utili dell'impresa al convivente di fatto non fa sorgere l'obbligo di copertura previdenziale previsto per il familiare coadiutore.

di Gianfranco Ferranti

3575

Profili fiscali delle proposte di emendamento ai principi contabili OIC

I principi contabili nazionali sono in continua evoluzione. Tra i progetti che l'OIC sta sviluppando vi è quello di introdurre alcune modifiche e integrazioni ai principi contabili pubblicati nel 2016, principi che costituiscono l'asse portante della fiscalità delle imprese che redigono il bilancio in base alle disposizioni del Codice civile. Di qui l'interesse per un'analisi delle possibili implicazioni fiscali degli emendamenti proposti.

di Angelo Garcea

3581

Stretta sulla deducibilità degli interessi passivi dei soggetti IRES

Il disegno di Legge di bilancio 2018 propone una modifica alle regole di deducibilità degli interessi passivi dei soggetti IRES, attraverso l'abrogazione della previsione che consente di incrementare il risultato operativo lordo (ROL) in misura pari ai dividendi relativi a società controllate non residenti. Si tratta di una modifica che rischia di penalizzare particolarmente le società holding che detengono partecipazioni di controllo in società estere, le quali verrebbero discriminate rispetto alle holding che controllano società residenti (che possono essere incluse nel consolidato). La modifica, inoltre, avrebbe effetti retroattivi, a decorrere dal 1° gennaio 2017, in espressa deroga allo Statuto del contribuente.

di Giacomo Albano

3588

Società sportive dilettantistiche lucrative: agevolazioni a scartamento ridotto

Il disegno di Legge di bilancio 2018 prevede la possibilità di esercitare attività sportive dilettantistiche in forma lucrative. Se, da una parte, sarà possibile procedere alla distribuzione di utili, dall'altra vengono meno la maggior parte delle agevolazioni fiscali previste per le società non lucrative.

di Nicola Forte

3594

Imposte indirette

Imposta di registro: la tassazione dell'atto prescinde dal collegamento con altri negozi

In un contesto in cui la natura dell'imposta di registro appare di difficile inquadramento sistematico e la giurisprudenza di legittimità oscilla fra orientamenti differenti, in particolare con riferimento alla fattispecie di qualificazione in cessione d'azienda di operazioni di conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni della conferitaria, il legislatore ha ritenuto di intervenire al fine di contrastare la forte conflittualità nei rapporti tra Fisco e contribuente. L'art. 20 del T.U.R., nella formulazione che dovrebbe risultare dopo l'approvazione della Legge di bilancio 2018, stabilisce che l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati.

di Luca Miele

3599

Agevolazioni

Prorogati ecobonus e agevolazioni per ristrutturazione edilizia e mobili e nuovo bonus "sistemazione a verde"

Il disegno di Legge di bilancio 2018 prevede, con alcune integrazioni e modifiche, la proroga delle agevolazioni fiscali (detrazioni dall'IRPEF) per gli interventi di efficienza energetica, ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili e introduce una nuova forma di agevolazione per gli interventi di sistemazione a verde.

di Roberto Fanelli

3606

Redditi di capitale

Uniformità di trattamento dei redditi da partecipazioni di persone fisiche al di fuori dell'esercizio d'impresa

Da tempo si avvertiva l'esigenza di una revisione del regime impositivo dei dividendi e delle plusvalenze finanziarie, soprattutto a seguito dell'aumento dell'aliquota di tassazione sostitutiva al 26% dei redditi derivanti dalle partecipazioni non qualificate, che ha determinato un regime più oneroso rispetto agli analoghi redditi derivanti dalle partecipazioni qualificate. Per eliminare distonie nel sistema, il disegno di Legge di bilancio 2018 prevede che il regime applicabile ai proventi derivanti dalle partecipazioni non qualificate si estenda a quelli derivanti dalle qualificate, con conseguente imposizione separata-sostitutiva, in luogo del concorso (parziale) alla formazione della base imponibile complessiva, e la possibilità di applicazione dei regimi del risparmio amministrato e del risparmio gestito. La novella disciplina sarà applicabile agli utili percepiti dal 1° gennaio 2018 e alle plusvalenze realizzate dal 1° gennaio 2019, con possibilità di utilizzare un regime transitorio, basato sulle regole attuali, per gli utili formati fino al 2017 se distribuiti entro il 2022.

di Giuseppe Molinaro

3612

IVA

Il legame tra il nuovo obbligo di fatturazione elettronica e il contrasto all'evasione fiscale

Tra le tematiche di maggior rilievo regolate dal disegno di Legge di bilancio 2018, rientrano le proposte di innovazioni normative ai fini del contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale. Con questa finalità, è stato introdotto il nuovo obbligo di fatturazione elettronica, esistente in precedenza solo per regolare i rapporti tra due soggetti pubblici e/o tra un soggetto pubblico e uno privato, nell'ambito dei rapporti tra privati. Tra i vantaggi di tale nuova disciplina si annovera la riduzione del numero di adempimenti, la maggiore certezza della consegna della fattura e dei dati condivisi. Allo stesso modo, bisogna attentamente valutare l'ipotetico impatto che tale obbligo avrà sulle imprese. Innanzitutto, alcune imprese dovranno implementare strumenti tecnici adatti e personale dedicato, accollandosi i relativi costi. In secondo luogo, essendo la norma rivolta a soggetti passivi diversi, potrebbe emergere un rischio di gestione dei dati di fatturazione su una sorta di doppio binario, manchevole dunque di omogeneità.

di Annalisa Raffaella Donesana e Anna Carini

3616

Non imponibilità della cessione UE nei casi di errata indicazione in fattura del codice identificativo IVA

Il difetto di un requisito formale, quale l'assente (o errata) indicazione in fattura del numero di identificazione IVA del cessionario comunitario (c.d. codice VIES), non determina l'imponibilità dell'operazione. Una diversa interpretazione, ha stabilito la Corte di cassazione con ordinanza n. 14369/2017, violerebbe il principio di tassazione nel Paese di destino e il principio di prevalenza della sostanza sulla forma. E invero, se il cessionario dimostra che la cessione è avvenuta e i beni sono effettivamente usciti dal territorio nazionale, la semplice omissione del codice VIES non consente all'Amministrazione finanziaria di considerare l'operazione rilevante ai fini IVA in Italia.

di Diego Zucal e Lorenzo Ugolini

3621

Riscossione**Solidarietà tributaria del cessionario d'azienda: necessaria la lettura combinata delle norme**

Le disposizioni sulla solidarietà del cessionario per i debiti del soggetto che cede l'azienda sono ispirate, nell'ambito civilistico e fiscale, alla stessa esigenza di tutela degli interessi dei creditori. Nello stesso tempo, però, devono tendere a non ostacolare la circolazione delle aziende, ricercando un punto di equilibrio di tali contrapposti interessi. A tale ratio obbediscono, tanto la limitazione della solidarietà tributaria ai debiti risultanti dagli atti dell'Amministrazione finanziaria, quanto il beneficio della previa escussione del debitore principale. Il beneficium excussionis, la cui efficacia è limitata alla fase esecutiva, è peraltro pienamente compatibile con la legittimità della notifica della cartella di pagamento, la cui impugnativa costituisce lo strumento di difesa del contribuente e rappresenta l'atto conclusivo di un iter strumentale alla formazione del titolo esecutivo ed all'esercizio dell'esecuzione forzata. È condivisibile l'orientamento della sentenza della Suprema Corte n. 17264/2017, che utilizza la perimetrazione della responsabilità in sede civile quale valido strumento interpretativo unitario dei primi tre commi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 mediante una lettura combinata con l'art. 2560 c.c.

di Mario Damiani

3627

Reati tributari**Reati dichiarativi fraudolenti: ammissibilità e convenienza del ravvedimento operoso**

A seguito della rimodulazione operata dalla Legge n. 190/2014, l'ambito di applicazione del ravvedimento operoso è stato sensibilmente esteso, tanto da poter essere esercitato in un lasso di tempo notevolmente più ampio rispetto al passato, e finanche in presenza di attività di controllo o di formale constatazione di violazioni a carico del contribuente. Gli effetti del ravvedimento e - in generale - dell'adempimento degli obblighi tributari sono stati, poi, ulteriormente valorizzati dalla riforma del sistema delle sanzioni penali tributarie, di cui al D.Lgs. n. 158/2015, che, all'estinzione integrale del debito tributario, ha fatto corrispondere un generale abbattimento sanzionatorio, senza alcuna distinzione circa la tipologia di reato contestato. Nonostante la portata di tali innovazioni normative, che a prima vista lascerebbero desumere un generale favor del legislatore nei confronti del ravvedimento operoso, permangono tuttora dubbi in merito alla possibilità e, soprattutto, alla convenienza per il contribuente di avvalersi di tale istituto ogniqualvolta la violazione commessa sia astrattamente riconducibile a condotte fraudolente.

di Eleonora Briolini e Giovanni Gerardi

3637



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 22 novembre 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsosa Redazione Corriere Tributario
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it
Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Esteri Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

► P. Parisi e P. Mazza, "Imputazione ai conviventi del reddito nell'impresa familiare", in *Pratica Fiscale* n. 45/2017, pag. 27

Impresa familiare, convivenze di fatto e unioni civili

di Gianfranco Ferranti (*)

L'Agenzia delle entrate ha affermato, con la **risoluzione n. 134/E/2017**, che anche il **convivente di fatto** e la **parte dell'unione civile** tra persone dello stesso sesso possono rivestire la qualifica di **collaboratore dell'impresa familiare** e agli stessi può essere attribuita una quota del **reddito** dichiarato dal titolare. L'INPS ha, invece, ritenuto che l'attribuzione di una parte degli utili dell'impresa al convivente di fatto non fa sorgere l'obbligo di copertura previdenziale previsto per il familiare coadiutore.

Il regime dell'impresa familiare, regolato, ai fini delle imposte sui redditi, dall'art. 5, comma 4, del T.U.I.R., si applica anche alle parti delle unioni civili e ai conviventi di fatto. È questa la condivisibile conclusione cui è pervenuta l'Agenzia delle entrate nella risoluzione 26 ottobre 2017, n. 134/E.

L'INPS ha, invece, affermato, nella circolare 31 marzo 2017, n. 66, che i diritti e gli obblighi di copertura previdenziale previsti per il familiare coadiutore si applicano alle parti delle unioni civili ma non ai conviventi *more uxorio*, adottando, quindi, un'interpretazione divergente da quella dell'Agenzia delle entrate.

Nella risoluzione in esame non è stata affrontata la questione relativa all'applicabilità della disciplina fiscale dell'azienda coniugale ma si ritiene che la stessa possa riguardare anche le parti delle unioni civili e i conviventi di fatto che abbiano scelto di fruire del regime della comunione dei beni.

La disciplina fiscale dell'impresa familiare

Il comma 4 dell'art. 5 del T.U.I.R. reca la disciplina, ai fini delle imposte sui redditi, dell'impresa familiare di cui all'art. 230-bis c.c., che è l'istituto mediante il quale l'imprenditore individuale esercita la sua attività ai sensi dell'art. 2082 c.c. con la collaborazione dei suoi

familiari, ossia il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Si tratta, quindi, di un'impresa nella quale collaborano familiari, i quali prestano la propria opera in modo continuativo nell'impresa, partecipano in proporzione alla quantità e qualità del lavoro effettuato agli utili dell'impresa, ai beni acquistati con tali utili e agli incrementi di valore dell'azienda, anche in ordine all'avviamento.

Il fine perseguito dal legislatore è quello di tutelare il lavoro dei familiari che concorrono allo sviluppo delle "imprese individuali di famiglia".

In quest'ottica è previsto che i collaboratori abbiano il diritto di partecipare alle seguenti decisioni sociali, da adottarsi a maggioranza dai partecipanti all'impresa familiare:

- impiego degli utili conseguiti e degli incrementi patrimoniali;
- operazioni straordinarie;
- indirizzi produttivi;
- cessione dell'azienda.

Sotto il profilo civilistico la costituzione dell'impresa familiare non necessita di un atto contrattuale formale, richiesto, invece, ai fini fiscali.

L'Amministrazione finanziaria ha costantemente ritenuto (1) che l'impresa familiare abbia natura individuale e non associativa e che,

(*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) Dapprima con la circolare 19 dicembre 1976, n. 40, e poi con la risoluzione 31 agosto 2015, n. 78/E. In senso conforme

si è espressa anche la Corte di cassazione (cfr., *ex multis*, le sentenze del 29 aprile 2009, n. 10017, e del 23 giugno 1993, n. 6951).

di conseguenza, rivesta la qualifica di imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, sul quale gravano tutti i relativi obblighi di natura fiscale connessi alla sua posizione (soggettività passiva IVA, obblighi connessi alla posizione di sostituto di imposta, dichiarazione del reddito d'impresa derivante dall'attività esercitata).

Il reddito d'impresa va, quindi, determinato dallo stesso imprenditore unitariamente ed una parte confluisce nel reddito complessivo dei collaboratori familiari, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili spettante a ciascuno. Tali collaboratori non partecipano, invece, alle perdite subite in conseguenza dell'attività aziendale.

Dalla lettura della norma si evince come la logica della tassazione per trasparenza in capo ai collaboratori familiari di una parte del reddito imponibile generato dall'impresa familiare non costituisce il meccanismo naturale (e tanto meno obbligatorio), bensì una mera opportunità esperibile solo nel rispetto di determinate condizioni e di precisi limiti.

La disciplina fiscale dell'impresa familiare presenta le seguenti differenze rispetto a quella delle società di persone:

- le perdite non sono, come detto, attribuibili ai collaboratori familiari;
- il reddito imponibile complessivamente imputabile ai collaboratori familiari non può eccedere il 49%. Quindi almeno il 51% di tale reddito deve rimanere in capo al titolare dell'impresa familiare (2).

Viene, inoltre, richiesto il requisito della prevalenza del lavoro del collaboratore all'interno dell'impresa familiare rispetto ad altre attività eventualmente esercitate, che non è, invece, contemplato nell'art. 230-bis c.c. È, pertanto, preclusa, ai fini fiscali, l'imputazione di quote di utili ai collaboratori che svolgono la propria attività prevalente all'esterno dell'impresa familiare ed, in particolare, a coloro che esplicano in via continuativa una attività di lavoro dipendente o autonomo ovvero d'impresa. Viene altresì previsto che l'attività lavorativa sia svolta nell'ambito dell'impresa familiare, men-

tre non assume rilievo quella prestata nella famiglia.

L'attribuzione per trasparenza di una quota del reddito d'impresa ai familiari è consentita, dall'art. 5, comma 4, del T.U.I.R., solo in presenza dei seguenti requisiti:

- la partecipazione dei singoli familiari deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata (sottoscritto da tutti i soggetti interessati), con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore;
- l'atto di costituzione dev'essere stipulato entro il 31 dicembre precedente al periodo d'imposta nel quale avviene la distribuzione degli utili;
- nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore va inserita l'attestazione che le quote di partecipazione agli utili distribuite ai collaboratori sono proporzionate alla quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato, in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta;
- nella dichiarazione dei redditi di ciascun collaboratore familiare deve risultare l'attestazione di aver prestato la propria attività in modo continuativo e prevalente. Peraltro, si ritiene che non sia necessario che l'attività del familiare nell'impresa familiare assuma carattere di esclusività, ben potendo sussistere il requisito della continuità e della prevalenza anche in presenza di altre attività di lavoro del familiare (purché non prevalenti).

È, quindi, previsto che, ove per impossibilità o legittima mancanza di interesse dei contribuenti, non vengano rispettate le condizioni che ammettono la tassazione per trasparenza in capo ai collaboratori familiari, il reddito prodotto dall'impresa familiare rimanga tassato per intero in capo al solo titolare dell'impresa individuale, al quale sarà attribuita anche la parte di reddito prodotto che prima o poi dovrà essere liquidata ai collaboratori familiari.

In merito al requisito delle attestazioni da effettuare nella dichiarazione dei redditi, si segnala che tale obbligo è ormai assorbito nell'ambito della sottoscrizione della dichiarazione

(2) La Corte costituzionale ha affermato - nelle sentenze del 6 luglio 1987, n. 251, e del 17 dicembre 1987, n. 555 - la legittimità costituzionale di tale previsione normativa.

dei redditi da parte dei contribuenti interessati.

In caso di recesso del collaboratore dall'impresa familiare l'Agenzia delle entrate ha chiarito, nella risoluzione 28 aprile 2008, n. 176/E, che:

- non vi è una specifica disciplina di tale fattispecie nel contesto del T.U.I.R.;

- le somme da liquidazione non sono ricollegabili all'esercizio dell'attività, in quanto dirette a soddisfare esigenze estranee alla finalità e alla logica di impresa;

- la liquidazione al familiare del diritto di partecipazione all'impresa afferisce alla sfera personale dei soggetti.

È stato, pertanto, affermato che le somme in esame non sono riconducibili ad alcuna delle categorie del T.U.I.R. e che il relativo importo non va assoggettato ad IRPEF in capo al percettore né è deducibile dal reddito dell'impresa familiare, anche per ragioni di inerenza di tale onere all'attività svolta.

Con riguardo alla plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda costituita sotto forma di impresa familiare, la risoluzione 31 agosto 2015, n. 78/E, ha chiarito che la stessa è imputabile interamente in capo all'imprenditore, restando irrilevante per i collaboratori familiari. In precedenza si erano, invece, espresse in senso contrario la R.M. n. 984/E/1997 e la C.M. n. 320/E/1997, nonché la giurisprudenza di legittimità (3).

Nel comma 5 dello stesso art. 5 del T.U.I.R. è fornita la definizione di "familiare", utile non solo ai fini della qualificazione di tali soggetti nel contesto dell'impresa familiare, ma valevole per tutte le norme del T.U.I.R. che vi fanno riferimento.

In particolare, è precisato che per "familiari" si intendono i seguenti soggetti:

a. coniuge;

b. parenti entro il terzo grado:

IL PARERE DELL'AGENZIA

Unioni civili e convivenze

L'Agenzia delle entrate ha ritenuto che il regime delle imprese familiari previsto nell'art. 5, comma 4, del T.U.I.R. trovi applicazione anche nei riguardi delle parti delle unioni civili e dei conviventi di fatto, con la possibilità, quindi, di attribuire al "coniuge" una parte del reddito d'impresa, non superiore al 49%.

- i discendenti: figlio, figlio del figlio e pronipote;

- gli ascendenti: genitore, nonno e bisavo;

- i collaterali: fratello o sorella, nipote e zio;

c. affini entro il secondo grado:

- trattasi dei seguenti parenti del coniuge:

• figlio, figlio del figlio;

• genitore, nonno;

• fratello e sorella;

- trattasi dei seguenti coniugi di parenti:

• genero o nuora;

• coniuge del figlio del figlio;

• coniuge del genitore quando non sia anch'egli genitore;

• cognato.

La disciplina fiscale dell'azienda coniugale

L'art. 4 del T.U.I.R. stabilisce che 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 c.c.

L'art. 177 c.c. stabilisce che sono oggetto della comunione dei beni tra coniugi anche le aziende gestite da entrambi i coniugi e costituite dopo il matrimonio: in tale ipotesi, la comunione riguarda tutto il valore dell'azienda nonché gli utili.

Qualora si tratti di aziende appartenenti ad uno dei coniugi anteriormente al matrimonio, ma gestite da entrambi, la comunione concerne solo gli utili e gli incrementi.

Per la Corte di cassazione (4) la dimostrazione della sussistenza dell'elemento della gestione congiunta nell'ambito delle aziende familiari spetta al contribuente, non risultando decisivo il rilascio di una procura di un coniuge a favore dell'altro, che "non ha un significato univoco, trattandosi di atto tipicamente rivolto alla

(3) Sentenze del 29 aprile 2009, n. 10017, e del 15 ottobre 2007, n. 21535. In senso conforme si è espressa anche la Comm. trib. reg. Lombardia nella sentenza del 12 gennaio

2012, n. 4/33/12.

(4) Sentenza n. 23170/2010.

rappresentanza dell'impresa all'esterno e alla tutela dei terzi, che può contenere l'indicazione anche di un estraneo non titolare dell'impresa". Potrebbe essere, al riguardo, dimostrata, ad esempio, l'esistenza di contatti con i fornitori, i clienti e le banche, attestata dalla firma di entrambi i coniugi.

L'azienda coniugale, in quanto oggetto della comunione legale dei beni, costituisce - dal punto di vista civilistico - una fattispecie diversa sia dalle società personali previste dal Codice civile (in quanto prevale l'*affectio coniugalis* rispetto all'*affectio societatis*) (5) sia dall'impresa familiare di cui all'art. 230-bis c.c., in presenza della quale non è richiesta "una gestione comune e paritaria dell'impresa ... ma vi è un capo famiglia che sovrintende ai familiari/collaboratori, con una previsione di quote per ciascun partecipante ... e che ai fini fiscali ... è condizionata alla indicazione nominativa dei familiari partecipanti, alla indicazione delle quote attribuite e alla dichiarazione annuale di ciascun partecipante di aver lavorato per l'impresa familiare" (6). Per l'azienda coniugale non è, infatti, richiesta la presenza dei requisiti - già descritti - previsti dall'art. 5, comma 4, del T.U.I.R. ai fini del riconoscimento degli effetti fiscali derivanti dalla costituzione dell'impresa familiare.

È stato, al riguardo, osservato (7) che l'impresa coniugale è "un'impresa collettiva pura, di modo che gli effetti dell'attività sono imputabili direttamente ai coniugi, senza l'intermediazione di un altro soggetto giuridico e cioè l'ente collettivo impresa".

Nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi è stato precisato (8) che:

- in caso di azienda coniugale gestita in forma societaria, in quanto costituita dopo il matrimonio, deve essere utilizzato il modello riservato alle società di persone, mentre ciascun coniuge deve compilare il quadro RH della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, indicando il 50% del reddito prodotto dall'azienda. Nelle stesse istruzioni si afferma che la gestione dell'azienda coniugale in forma societaria si configura, ad esempio, se entrambi i coniugi sono titolari della licenza o comunque imprenditori;

- in presenza di azienda coniugale non gestita in forma societaria, in quanto appartenente ad uno dei coniugi già prima del matrimonio e gestita successivamente da entrambi, il coniuge che ne assume la titolarità deve indicare il 50% del reddito dell'azienda nel quadro relativo alla determinazione del reddito d'impresa contenuto nella dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, mentre l'altro coniuge deve compilare il quadro RH della stessa dichiarazione per indicare la quota di reddito di sua spettanza (9).

Resta, naturalmente, fermo che la quota del 50% può essere modificata in sede di convenzione matrimoniale.

Le unioni civili

La Legge 20 maggio 2016, n. 76 (c.d. Legge Cirinnà) ha introdotto nel nostro ordinamento l'istituto dell'unione civile tra persone dello stesso sesso maggiorenni, attuata attraverso la dichiarazione resa, alla presenza di due testimoni, di fronte ad un ufficiale di stato civile, che provvede alla sua registrazione nel relativo archivio.

(5) La Commissione tributaria centrale ha affermato, nella sentenza del 19 aprile 1988, n. 3567, che "in sede di acquisto di un'azienda da parte di coniugi in regime di comunione legale per cogestirla si instaura tra gli stessi un rapporto *sui generis* ... che si differenzia sia dalla comunione ordinaria sia dalla società".

(6) Così la citata sentenza n. 23170/2010, nella quale è richiamata la precedente sentenza n. 13390/1992.

(7) Da F. Santosuosso, *Beni ed attività economica della famiglia*, Torino, 2002, pag. 363.

(8) A partire da quelle relative al Mod. 740/1993, approvate con il D.M. 12 febbraio 1993.

(9) L'impostazione interpretativa dell'Amministrazione finanziaria non è condivisa da G.M. Cartanese, "Il regime tributario

dei redditi dell'impresa cogestita dai coniugi in regime di comunione legale", in *Rass. trib.*, n. 3/2009, pag. 755. L'autrice ritiene, infatti che, sebbene "la disciplina dell'impresa coniugale presenti elementi di divergenza rispetto alla società personale (in ragione dei quali l'orientamento dottrinale prevalente in ambito civilistico esclude la natura societaria) tuttavia sotto un profilo strettamente strutturale presenta altrettanti elementi di affinità con quelli tipici delle società di persone - quali la pluralità dei soggetti esercenti l'attività d'impresa, l'assenza di personalità giuridica, l'assenza di un'organizzazione di tipo corporativo, la prevalenza dell'elemento personale su quello patrimoniale - atti a costituire valida ragione per il ricorso all'estensione analogica della disciplina dettata dal T.U.I.R. per questo tipo di società".