

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 6/2005/T

Trattamento fiscale degli atti di predeterminazione degli utili nell'ambito delle imprese familiari

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 22 aprile 2005

Affrontare il problema del trattamento tributario degli atti stipulati per la enunciazione di impresa familiare o per la predeterminazione delle quote di partecipazione agli utili nell'ambito di imprese esercitate con le modalità e le caratteristiche previste e disciplinate dall'articolo 230 *bis* del codice civile impone il preventivo sommario esame, sotto il profilo civilistico, dell'istituto della impresa familiare, quale definita appunto all'articolo 230 *bis* del codice civile.

E' indubbio che la impresa familiare costituisce una figura giuridica residuale, la quale sorge e viene disciplinata dalla norma codicistica sopra richiamata in tutte le fattispecie giuridicamente meritevoli di attenzione nelle quali assume rilievo la prestazione continuativa, da parte di uno o più familiari, nei limiti di parentela ed affinità indicati al terzo comma dell'articolo 230 *bis* del codice civile, della propria attività di lavoro nell'impresa della quale sia unico titolare un soggetto persona fisica o nella famiglia di quest'ultimo, e non sia invece configurabile un diverso legame giuridico, altrimenti inquadrabile in un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata, in un'associazione in partecipazione o in un contratto societario.

Il legislatore ha ritenuto necessario, infatti, assicurare piena tutela giuridica ad una prestazione di attività lavorativa corrispondente a quella sommariamente delineata, in quanto in assoluto rilevante sotto il profilo economico, a prescindere dalla circostanza negativa che il familiare prestatore di lavoro nella famiglia e/o nell'impresa non abbia formulato, in costanza dei presupposti economici di cui all'articolo 230 *bis* del codice civile, alcuna pretesa retributiva; in sostanza, come rilevato in giurisprudenza (Cassazione 1 marzo 1988, numero 2138), l'assenza di richieste per il riconoscimento di un trattamento economico non può indurre ad inquadrare la

prestazione svolta nell'ambito delle attività gratuite, in quanto una tale configurabilità richiede la prova specifica di una causa *affectionis vel benevolentiae*, non ricavabile dal comportamento meramente negativo o comunque omissivo in proposito tenuto dal prestatore dell'attività lavorativa.

Avremmo, pertanto, un'applicazione residuale dell'istituto in tutti i casi in cui se ne verificano i presupposti concreti, una volta esclusa, per la impossibilità della relativa configurabilità, la sussistenza di rapporti giuridici formalizzati in contratti di tipo diverso, in parte elencati, senza pretesa di esaustività, all'interno della norma codicistica medesima; una tale applicazione origina da circostanze di fatto, senza necessità di alcuna dichiarazione di tipo negoziale al riguardo (in proposito vedi Cassazione 23 febbraio 1995, numero 2060), in quanto condizione sufficiente per l'esistenza dell'impresa familiare è semplicemente il fatto giuridico dell'esercizio continuativo di un'attività economicamente rilevante da parte di un gruppo, anche formato semplicemente da due persone, legato da vincoli di familiarità, ovvero parentela ed affinità, all'interno del quale un soggetto svolga, in forma all'esterno riconoscibile come individuale, attività di impresa; una tale attività svolta all'interno del gruppo da familiari non imprenditori deve necessariamente tradursi, proporzionalmente alla quantità e alla qualità dell'attività lavorativa prestata, in una quota di partecipazione agli utili e agli incrementi dell'azienda (vedi Cassazione S.U. 12 febbraio 1997, numero 1304), da valutarsi e quantificarsi in relazione all'accrescimento della produzione e della produttività dell'impresa procurata da e/o conseguente a l'apporto lavorativo del partecipante.

Una volta verificatisi i presupposti concreti per la sussistenza di un'impresa familiare, in assenza o in difetto di una diversa pattuizione negoziale al riguardo, regolatrice dei singoli rapporti interni, la normativa dettata dall'articolo 230 *bis* del codice civile per disciplinare i rapporti economici all'interno del gruppo ha carattere imperativo e consegue, pertanto, alla semplice configurabilità dei comportamenti concludenti rispondenti alla formulazione normativa, senza necessità, perché se ne determini l'applicazione a tutela dell'apporto economico del partecipante all'impresa familiare, di alcuno specifico atto di conferimento dell'obbligo a prestare la propria attività lavorativa all'interno dell'impresa altrui.

Al contrario l'esistenza di un atto negoziale di costituzione di impresa familiare, che contenga la disciplina convenzionale di un'impresa familiare, senza porre in essere rapporti di tipo diverso giuridicamente rilevanti, pone la necessità della valutazione della corrispondenza delle norme negoziali a quelle imperative di legge, con la conseguenza della nullità parziale delle clausole negoziali in contrasto con la disciplina legale e della sostituzione di questa alle clausole incompatibili (vedi Cassazione 16 aprile 1992 numero 4650).

La normativa fiscale, in origine l'articolo 9 della legge 2 dicembre 1975, nu-

mero 576, ha inizialmente imposto l'obbligo della preventiva stipulazione di un apposito atto di fissazione delle quote di partecipazione agli utili dell'impresa retta come impresa familiare, da redigersi in forma pubblica o di scrittura privata con sottoscrizioni autenticate; è stato opportunamente rilevato (Cassazione 12 febbraio 1997, numero 1304) che un tale atto, in seno al quale risulti espressamente richiamata la finalità fiscale, non costituisce un contratto o altro tipo di negozio o fatto idoneo a produrre obbligazioni ai sensi degli articoli 1321 e 1173 del codice civile, ma ha funzione e valenza meramente dichiarativa essendo rivolto ad assolvere l'onere, imposto dalla norma fiscale, per potere beneficiare del trattamento tributario contestualmente riservato agli utili conseguiti in ambito di impresa familiare, idoneo pertanto a determinare l'imputazione pro quota degli utili stessi ai singoli partecipanti e all'imprenditore.

Una tale dichiarazione, necessariamente preventiva rispetto all'esercizio fiscale con riferimento al quale deve svolgere i suoi effetti, resa, nel pedissequo rispetto della norma fiscale, come dichiarazione di verità, può, tuttavia avere, essendo comunque riconducibile ai soggetti che la hanno posta in essere, anche una valenza giuridica generale, nel senso che essa è ritenuta sufficiente (vedi Cassazione 16 aprile 1992, numero 4650), in difetto di prova contraria, ad assolvere l'onere, di regola posto a carico del partecipante che agisca per ottenere la propria quota di utili conseguiti nell'esercizio o il riconoscimento della propria quota sugli incrementi verificatisi nel tempo nell'impresa medesima, di dovere dimostrare non solo la fattispecie costitutiva dell'impresa familiare stessa, ma anche la quantificazione della propria quota di partecipazione, ove tale quantificazione risulti dalla dichiarazione medesima, in proposito è stato affermato (vedi Tribunale di Rimini 7 dicembre 1989 - 19 dicembre 1989, numero 2532/1989 R.G.) che un atto meramente enunciativo della sussistenza dell'impresa familiare, sottoscritto dall'imprenditore e dai collaboratori, è un "negozio giuridico", il quale non soltanto prova l'esistenza dell'impresa familiare, ma vincola altresì le parti sottoscriventi per quanto riguarda la eventualmente prevista partecipazione agli utili, in quanto ne scaturirebbe in capo al collaboratore un vero e proprio diritto soggettivo al percepimento degli utili e al riconoscimento della partecipazione agli incrementi, il tutto nella percentuale documentalmente concordata, con corrispondente obbligo in capo all'imprenditore.

In effetti è da ritenersi, invece, che la sussistenza di un tale atto negoziale determina piuttosto lo spostamento dell'onere della prova che, in presenza di un tale documento, viene a gravare sull'imprenditore, il quale deve, quindi, in questa ipotesi, offrire:

- per disattendere la applicazione delle norme di tutela degli interessi economici del collaboratore familiare dettata dall'articolo 230 *bis* del codice civile, la prova contraria dell'inesistenza dell'impresa familiare, dimostrando l'inesistenza del

rapporto o la sussistenza, invece, di un rapporto giuridico diverso con l'asserito partecipante, in contrasto con la situazione negozialmente ipotizzata;

- e, per ridurre la pretesa economica, ritenuta eccessiva, del collaboratore, la prova del diritto del partecipante medesimo ad una quota di utili e/o di incrementi minore rispetto a quella documentalmente predeterminata.

Chiarito, dunque, che l'impresa familiare non necessita, sotto il profilo civilistico, di alcuna formulazione documentale, ma ha origine da una situazione concreta e che l'applicazione della relativa disciplina consegue alla sussistenza di rapporti, economicamente rilevanti sotto il profilo giuridico e non riconducibili a rapporti tipicamente disciplinati dall'ordinamento, fra imprenditore e familiari collaboratori, occorre, ai fini di una esauriente risposta al quesito formulato, ripercorrere l'evoluzione della normativa fiscale in materia di impresa familiare, esaminando sotto questo aspetto l'atto di mera enunciazione della sussistenza dell'impresa familiare, meramente riproduttivo della e finalizzato agli effetti voluti dalla norma fiscale, dovendosi senz'altro condividere la conclusione di un atto enunciativo di impresa familiare che abbia contenuti e pattuizioni ulteriori rispetto al minimo richiesto dalle norme fiscali, costituisce comunque un contratto, perché a contenuto patrimoniale, le cui clausole devono, se in contrasto, essere ricondotte nella normativa codicistica.

Andando dunque ad esaminare l'atto di enunciazione di impresa familiare posto in essere esclusivamente nel rispetto e per gli scopi voluti dalla norma fiscale, la quale ha introdotto, in aggiunta a quanto previsto dalla normativa codicistica, anche l'ulteriore elemento della prevalenza della collaborazione svolta dal familiare, va rilevato che è stato l'articolo 9 della Legge 2 dicembre 1975, numero 576, ad imporre l'obbligo della preventiva stipulazione di un apposito atto, da redigersi nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata con sottoscrizioni autenticate, per la fissazione delle quote di partecipazione agli utili, al fine di potere imputare parte degli utili conseguiti nell'esercizio di un'impresa ai familiari collaboratori.

A seguito della promulgazione di detta legge, il Ministero delle Finanze, con telegramma numero 301655 in data ventiquattro dicembre 1975 della Direzione Generale Tasse, disponeva che un atto siffatto andava trattato quale atto soggetto a condizione sospensiva ai sensi dell'articolo 26 dell'allora vigente D.P.R. 26 ottobre 1972, numero 634, e, come tale, soggetto all'obbligo della registrazione con il pagamento di imposta in misura fissa, atteso che, secondo le conclusioni di detta Direzione Generale, il successivo, ritenuto necessario, atto di effettiva attribuzione degli utili conseguiti dall'impresa avrebbe dovuto scontare l'imposta proporzionale prevista dall'articolo 3 della tariffa facente parte del menzionato Decreto, ai sensi del disposto dell'articolo 18 del Decreto medesimo.

La contestazione delle conclusioni alle quali era pervenuta detta Direzione Generale, con particolare riferimento alla configurata necessità, sotto il profilo fiscale,

di un atto di definizione dei rapporti economici fra imprenditore e familiari partecipanti all'impresa, assolutamente sconosciuto al sistema civilistico, indusse il legislatore a dettare opportuna precisazione di ordine fiscale, espressamente prevedendo, in seno all'articolo 25 della Legge 13 aprile 1977, numero 114, che gli atti, confermati necessari, con i quali viene enunciata la sussistenza di un'impresa familiare sono soggetti all'imposta fissa di registro e che anche gli atti, non ritenuti invece necessari, con i quali i partecipanti ad un'impresa familiare danno atto dell'avvenuta materiale distribuzione di detti utili, vanno sottoposti, in caso di uso, alla medesima imposta fissa di registro.

E' dunque possibile affermare che gli atti, con i quali si enuncia la sussistenza di impresa familiare, erano, e sono ancora, previsti unicamente da leggi tributarie al fine del successivo corretto adempimento degli obblighi fiscali dell'imprenditore e dei familiari collaboratori, in vista del quale si pongono come vero e proprio onere a carico del contribuente, e, per effetto delle norme sopra richiamate, andavano dunque collocati nel novero degli atti indicati nell'articolo 5 della Tabella allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, numero 634, per i quali quindi non sussisteva l'obbligo di richiedere la registrazione.

L'articolo 5 qui richiamato doveva essere letto, però, in combinazione ed armonia all'articolo 11 della Tariffa parte prima, facente parte del medesimo D.P.R. 634/1972, il quale ultimo non prevedeva alcuna eccezione all'obbligo di registrazione, sia pure con applicazione dell'imposta in misura fissa, degli atti indicati nella Tabella allegata al ripetuto Decreto, se redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata con sottoscrizioni autenticate, facendo scaturire l'obbligo della registrazione con pagamento di imposta in misura fissa dalla forma di redazione, ritenuta a fini fiscali prevalente rispetto ai contenuti dell'atto, diversamente esente dall'obbligo della registrazione.

L'emanazione del D.P.R. 131/1986, Testo Unico della Imposta di Registro, portò alla riproduzione dell'articolo 11 della cennata Tariffa parte prima, ora parte integrante del nuovo Decreto; tale articolo, successivamente riformulato per effetto dell'articolo 19 della Legge 133/1999, in vigore dal 18 maggio 1999, nel suo più recente testo, ribadisce che, per la forma di atto pubblico o di scrittura privata con sottoscrizioni autenticate eventualmente adottata, gli atti indicati nella Tabella allegata al medesimo Decreto devono essere registrati in termine fisso e con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, ma prevede esplicitamente la deroga a tale obbligo di registrazione per tutti gli atti previsti e disciplinati dall'articolo 5 della Tabella sopra richiamata, per gli atti di ultima volontà indicati nell'articolo 4 della medesima Tabella e per i titoli di credito e relativi atti di cui all'articolo 11, 11 *bis* e 11 *ter* della Tabella stessa, ancorché redatti in forma pubblica o per scrittura privata con sottoscrizioni autenticate.

Tale deroga, con riferimento all'articolo 5 della Tabella, è da ritenersi omni-comprendiva, idonea ad assorbire tutti gli atti comunque attinenti al procedimento di applicazione del prelievo tributario, e quindi anche quelli ritenuti dal Legislatore e dall'Amministrazione Finanziaria assolutamente necessari per accettare una diversa imputazione degli utili conseguiti da un imprenditore individuale, alla cui attività collaborino, nell'impresa o in famiglia, i familiari rientranti nell'ambito stabilito dall'articolo 230 *bis* del codice civile.

Nel perdurante formale contrasto fra la norma dettata dall'articolo 25 della Legge 114/1977, dettata al fine di eliminare ogni diversa interpretazione e contestazione alle esposte conclusioni della Direzione Generale Tasse a seguito dell'introduzione della norma dettata dall'articolo 9 della Legge 2 dicembre 1975, numero 576, e la norma introdotta, in via generale, dall'articolo 11 della parte prima della Tariffa facente parte del D.P.R. 131/1986, con riferimento all'articolo 5 della Tabella allegata al medesimo Decreto, sussistono sufficienti argomenti di ordine temporale, testuale e sistematico per ritenere superata la disciplina fiscale introdotta, in via specifica, dall'articolo 25 della Legge 13 aprile 1977, numero 114, e per affermare, alla luce delle norme fiscali oggi vigenti, sopra richiamate, che l'atto pubblico o la scrittura privata con sottoscrizioni autenticate, in virtù dei quali, esclusivamente in pedissequo adempimento dell'onere fiscale imposto dall'articolo 5, comma quarto, del D.P.R. 917/1986, si enuncia ai solo fini fiscali, la sussistenza di impresa familiare, con esclusione di qualsiasi altro contenuto non richiesto dalla normativa fiscale, si sottraggono ora per il loro intrinseco contenuto, e a prescindere dalla forma adottata, all'obbligo di registrazione in termine fisso.

Ritenuta dimostrata la riconducibilità degli atti di enunciazione della sussistenza di impresa familiare, meramente riproduttiva della norma fiscale, posti in essere ai fini dell'articolo 5, quarto comma, del D.P.R. 917/1986, al novero degli atti previsti dall'articolo 5 della Tabella allegata al D.P.R. 131/1986, e quindi fra gli "atti e i documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute", appare logico, e comunque conseguente a quanto affermato, che tali atti rientrano anche fra quelli, esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, indicati all'articolo 5 della Tabella Allegato "B" al D.P.R. 26 ottobre 1972, numero 642, ove si fa appunto riferimento ad "atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, dichiarazioni, denunce, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie, con esclusione di ricorsi, opposizioni ed altri atti difensivi del contribuente".

In conclusione può, dunque, affermarsi, alla luce delle considerazioni esposte, che l'atto dichiarativo di sussistenza di impresa familiare, stipulato, nelle forme dell'atto pubblico o della scrittura privata con sottoscrizioni autenticate, ai sensi e per

gli effetti dell'articolo 5 del D.P.R. 917/1986, esclusivamente con i contenuti imposti da detta norma, è da considerarsi atto posto in essere ai soli fini fiscali, a prescindere della sua possibile rilevanza giuridica anche nel campo civilistico, e, come tale, esente dall'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 5, comma primo, della tabella allegata "B" al D.P.R. 642/1972, è esente da registrazione in termine fisso per effetto del combinato disposto dagli articoli 11 della Tariffa, parte prima, e 5 della tabella allegata del D.P.R. 131/1986.

Gino Attilio Di Vita

(Riproduzione riservata)