



Direzione Centrale Normativa

Roma, 31 agosto 2015

OGGETTO: Interpello - Art. 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 – Trattamento fiscale della plusvalenza da cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare.

Con istanza d'interpello, formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato posto il seguente:

Quesito

Tizia, con atto del 28 febbraio 2012, registrato presso l'Ufficio del Registro di in data 5 marzo 2012, riceveva in donazione dal marito, Caio, un ramo d'azienda, assumendo lo stesso ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti in capo al donante, a norma dell'articolo 58 del TUIR.

Contestualmente, il contribuente istante costituiva un'impresa familiare, indicando quali collaboratrici familiari le figlie, Sempronina e Mevia.

Il ramo d'azienda ha 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, nonché l'attività di commercio al dettaglio della stampa quotidiana e periodica (edicola); le prime esercitate dal

donante dal 1988 e la seconda avviata dallo stesso nel 1999. A tal riguardo, l'istante sottolinea come le attività svolte da Caio avevano già maturato, quindi, un'anzianità superiore ai 5 anni.

Tanto premesso, il contribuente istante, avendo intenzione di cedere nel corso del 2013 l'azienda, ricevuta in donazione ed esercitata sotto forma di impresa familiare, ad un terzo soggetto, chiedeva di conoscere quale sia il corretto trattamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi dell'eventuale plusvalenza realizzata.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il contribuente istante ritiene che il caso prospettato debba essere risolto nel modo di seguito rappresentato.

In *primis*, l'istante ritiene di poter optare per la tassazione separata della plusvalenza ai sensi dell'articolo 17 del TUIR, atteso che si tratta di una plusvalenza derivante dalla cessione dell'unica azienda esercitata sotto forma di azienda familiare, ricevuta da un familiare entro i 5 anni antecedenti l'atto di cessione. Infatti, come chiarito dalle risoluzioni n. 42/E del 14 febbraio 2002 e n. 129/E del 6 giugno 2003, la donazione d'azienda effettuata tra marito e moglie non determina la perdita dell'anzianità dell'azienda oggetto del trasferimento; quest'ultima va, quindi, fatta risalire all'inizio dell'attività del donante Caio.

In secondo luogo, l'istante è dell'avviso, inoltre, di dover dichiarare l'intera plusvalenza, a nulla rilevando che l'azienda sia costituita sotto forma di impresa familiare.

Infine, il contribuente ritiene che, nell'ambito della fattispecie prospettata non trovi applicazione l'articolo 67 del TUIR, che fa ricadere la plusvalenza tra i redditi diversi, in quanto si tratterebbe di una previsione volta a regolare unicamente le ipotesi in cui il donatario non eserciti e non intenda esercitare l'attività d'impresa e, pertanto, ceda l'azienda ricevuta in donazione senza mai assumere la qualifica d'imprenditore.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

La fattispecie prospettata riguarda le modalità di tassazione ai fini delle imposte sui redditi della plusvalenza derivante dalla cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare.

Al riguardo, è da rilevare, in via preliminare, come l'impresa familiare sia disciplinata dall'articolo 230-*bis* c.c., che, nel regolare i rapporti tra titolare dell'impresa familiare e suoi collaboratori - parenti e affini - quando tra questi non sia stato configurato un diverso rapporto (quale prestazione di lavoro subordinato, società, associazione in partecipazione o comunione di azienda), prevede che ai collaboratori che prestino la loro attività lavorativa in modo continuativo nella famiglia o nell'impresa familiare sia riconosciuto il diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato, a partecipare agli utili dell'impresa familiare, ai beni acquistati con essa e agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento.

Ciononostante, l'impresa familiare ha natura individuale e non collettiva (associativa) e, quindi, è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti ed obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi. Ciò è comprovato dalla circostanza che il fallimento dell'imprenditore non coinvolge i familiari. In virtù della natura di impresa individuale, le eventuali perdite conseguite sono imputate esclusivamente al titolare dell'impresa familiare (cfr. Risoluzione del 28 aprile 2008, n. 176/E).

Sotto il profilo fiscale, l'impresa familiare è regolata dall'articolo 5, comma 4, del TUIR, sulla base del quale i redditi che derivano dalla stessa, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare, possono essere 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.

Il reddito dell'impresa è, pertanto, dichiarato nel suo ammontare complessivo dall'imprenditore, che è l'unico titolare dell'impresa, il quale può imputare parte del suo reddito ai familiari per un ammontare non superiore al 49 per cento. Va, sul punto, rilevato che i redditi imputati a tali soggetti, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, non rappresentano costi nella determinazione del reddito dell'impresa familiare, bensì una ripartizione dell'utile dell'impresa stessa.

Con riguardo al trattamento fiscale della plusvalenza realizzata dall'impresa familiare, si è dell'avviso che la stessa sia imputabile interamente in capo all'imprenditore, con la conseguenza di essere fiscalmente irrilevante per i collaboratori familiari.

Tale soluzione è, peraltro, conforme al precedente orientamento espresso nella Circolare del 19 dicembre 1997, n. 320/E con riferimento all'operazione di conferimento d'azienda. In tale sede, si era affermato che, in caso di conferimento dell'impresa individuale, il titolare dell'impresa familiare deve liquidare ai collaboratori l'incremento patrimoniale senza che tale operazione rivesta rilevanza fiscale. Tale affermazione, che va collocata nello scenario normativo in cui il conferimento d'azienda poteva generare plusvalenze tassabili per il conferente, non può che essere estesa alla plusvalenza generata in caso di cessione d'azienda, atteso che si tratta in entrambi i casi di operazioni realizzative, la cui unica differenza consiste nel fatto che, nella cessione, il prezzo è monetizzato, mentre, nel conferimento, il corrispettivo è rappresentato da quote di partecipazione.

Nella fattispecie prospettata, appurato che la plusvalenza derivante dalla cessione dell'impresa familiare ha rilevanza fiscale interamente in capo al contribuente istante, si ritiene che la stessa sia imponibile a norma del combinato disposto degli articoli 58 e 86 del TUIR, non trovando, viceversa, applicazione l'articolo 67, comma 1, lettera *h-bis*), dello stesso testo unico. Tale ultima disposizione stabilisce, infatti, che costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite

ai sensi dell'art. 58 del TUIR. Si tratta, in sostanza, della riqualificazione di plusvalenze maturate in regime d'impresa in plusvalenze tassabili come redditi diversi sempreché gli eredi o i donatari non abbiano continuato l'attività d'impresa. Circostanza quest'ultima che si è, invece, verificata, nel caso in esame.

Da ultimo, resta da verificare la possibilità per il contribuente istante di optare per la tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera g), del TUIR. In base a tale disposizione, gli imprenditori individuali possono, infatti, optare, in sede di dichiarazione dei redditi, per la tassazione separata delle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di 5 anni.

Nel caso in esame, considerato che l'istante ha acquisito l'azienda "in continuità" a norma dell'articolo 58 del TUIR, si è dell'avviso che, nel computo del periodo di possesso, assuma rilevanza anche il periodo in cui l'azienda era posseduta dal donante.

Infatti, la continuità dei valori aziendali e la previsione espressa contenuta nell'articolo 58, comma 1, del TUIR che l'atto non costituisce realizzo di plusvalenza, portano a ritenere che la successione *mortis causa* e la donazione, sussistendo le condizioni previste dalla norma, non costituiscono operazioni idonee a generare materia imponibile né accadimenti suscettibili di essere considerati interruttivi della continuità aziendale, e, quindi, anche del conteggio del periodo di possesso dell'azienda da parte del nuovo titolare dell'azienda (principio già affermato, seppur ad altri fini, nella Risoluzione 6 giugno 2003, n. 129/E).

Pertanto, avendo il donante esercitato le attività di bar e caffè, commercio al dettaglio di alcolici e superalcolici e commercio al minuto di articoli complementari venduti nelle tabaccherie dal 12 aprile 1988 e l'attività di commercio al dettaglio della stampa quotidiana e periodica (edicola) dal 25 maggio 1999, si ritiene che nella fattispecie in esame ricorra il requisito

temporale di possesso dell'azienda al fine dell'opzione per la tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera g), del TUIR.

In conclusione, il contribuente istante, all'atto della cessione dell'azienda, potrà optare per la tassazione ordinaria *ex* articoli 58 e 86 del TUIR in un unico esercizio, atteso che la perdita dello *status* di imprenditore non consente la rateizzazione a norma del comma 4 del citato articolo 86, ovvero per la tassazione separata *ex* articolo 17, comma 1, lettera g), del TUIR.

In ogni caso, considerate le obiettive condizioni di incertezza sulle modalità di applicazione della tassazione sulla plusvalenza da cessione dell'impresa familiare derivanti dalle diverse interpretazioni fornite, dapprima, con nota 984 del 17 luglio 1997 e, poi, con la circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997, si ritiene che, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede sancito dall'articolo 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), sussistano le condizioni per escludere 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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE