

**Risposta n. 195**

**OGGETTO:** Scioglimento dell'impresa familiare, comunione de residuo e abuso del diritto

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

L'Istante fa presente che:

- ha contratto matrimonio con il signorX titolare di un'impresa individuale (un'azienda artigianale) gestita esclusivamente dallo stesso, aderendo al regime patrimoniale della comunione legale;
- in data successiva, i coniugi hanno costituito tra loro un'impresa familiare ai sensi dell'articolo 230-*bis* del codice civile e dell'articolo 5, comma 4, del TUIR;
- ha prestato, come collaboratrice dell'impresa familiare, la propria attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo, percependo gli utili maturati di sua spettanza;
- i coniugi hanno costituito la società s.r.l., attualmente inattiva, le cui quote (55 per cento del coniuge e 45 per cento dell'Istante) sono rimaste escluse dalla comunione legale dei beni ai sensi dell'articolo 179, lettera f), del codice civile (in quanto acquistate con il prezzo del trasferimento di beni personali) e sono di proprietà

esclusiva dei singoli soci.

I coniugi intendono:

- sciogliere l'impresa familiare regolando i diritti patrimoniali dell'Istante quale collaboratore dell'impresa;
- stipulare ai sensi dell'articolo 191, comma 1, del codice civile, convenzione di mutamento del regime patrimoniale matrimoniale da comunione legale a regime di separazione *ex* articolo 215 codice civile;
- regolare, ai sensi dell'articolo 194 del codice civile, i diritti patrimoniali spettanti all'Istante sul valore della comunione *de residuo* (ai sensi dell'articolo 178 del codice civile), in considerazione dell'esistenza dell'azienda artigianale costituita dal marito in data successiva al matrimonio e gestita da sempre ed esclusivamente dallo stesso;
- successivamente, il coniuge intende conferire l'impresa individuale nella s.r.l., procedendo all'aumento del capitale sociale ed avvalendosi del regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 176, comma 1, del TUIR. Tale operazione è finalizzata, secondo quanto affermato dall'Istante, a contenere i rischi di impresa nell'ambito della responsabilità limitata propria delle s.r.l., nonché a favorire il futuro ingresso nel capitale e nella gestione dell'impresa da parte dei figli dei coniugi. Successivamente al menzionato conferimento, l'Istante verrebbe assunta presso la s.r.l. come lavoratrice dipendente. I coniugi intendono, altresì, consentire in futuro l'ingresso nel capitale sociale della s.r.l. dei figli, mediante operazioni di aumento del capitale sociale con sovrapprezzo (sulla base del valore della società al momento dell'ingresso), ovvero di cessione o donazione agli stessi di quote societarie.

È affermato nell'istanza che i coniugi non hanno intenzione di cedere a terzi le proprie quote di partecipazione nella s.r.l., salvo il caso in cui si presentasse un'adeguata opportunità di mercato.

Ciò posto, l'istante chiede di conoscere la natura fiscale, ai fini delle imposte dirette e indirette, delle somme che percepirà:

1) in qualità di collaboratore dell'impresa familiare a seguito dello scioglimento dell'impresa nonché della liquidazione della quota di reddito a favore della stessa maturata alla data di scioglimento dell'impresa familiare;

2) in qualità di titolare del diritto di credito sul valore della comunione del residuo *ex* articolo 178 del codice civile dell'impresa individuale del coniuge per effetto dello scioglimento della comunione legale. L'Istante chiede se il concatenarsi delle operazioni di scioglimento dell'impresa familiare, di mutamento del regime patrimoniale da comunione legale a regime di separazione *ex* articolo 215 del codice civile e successivo conferimento dell'impresa individuale da parte del coniuge nella s.r.l., possa configurare un abuso del diritto.

In particolare, chiede se ai fini delle imposte dirette e indirette l'effettuazione dell'operazione di conferimento, in regime di neutralità fiscale, dell'unica azienda del coniuge nella s.r.l., anche nella prospettiva di una eventuale cessione delle quote ai figli o delle partecipazioni a terzi qualora si presentasse l'opportunità di mercato, rappresenti o meno una fattispecie di abuso del diritto, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, ai fini delle imposte dirette ed indirette.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento al primo quesito, l'Istante ritiene che le somme liquidate (come collaboratrice "uscente") per effetto dello scioglimento dell'impresa familiare (costituita a...) non assumano rilevanza come componenti negativi di reddito per l'impresa, non ricorrendo per esse il requisito dell'inerenza (articolo 109, comma 5, TUIR). Pertanto, tali somme non sono da assoggettare a tassazione IRPEF in capo al percipiente (cioè all'Istante).

Ai fini dell'imposta di registro nel caso in cui l'importo liquidato venga indicato nell'atto di scioglimento dell'impresa, sconterà l'imposta in misura fissa e l'atto di scioglimento sarà soggetto a registrazione. Nel caso in cui l'importo da liquidare fosse

regolato con scrittura privata, diversa rispetto all'atto di scioglimento dell'impresa familiare, invece, la stessa sarà soggetta a registrazione solo in caso d'uso e sconterà l'imposta di registro in misura fissa. La quota di reddito imputabile all'Istante quale collaboratrice nell'impresa familiare alla data dello scioglimento, va calcolata sulla base della situazione economica dell'impresa a tale data.

Tale quota di reddito verrebbe attribuita all'Istante, in proporzione all'attività lavorativa svolta e, comunque, nel limite massimo del 49 per cento, in sede di dichiarazione dei redditi dell'anno 2020 (modello Redditi 2021), che verrà presentata dal titolare dell'impresa (...); detto reddito verrebbe regolarmente assoggettato a tassazione IRPEF in capo all'Istante

Con riferimento al secondo quesito, l'Istante ritiene che la somma che le verrà liquidata sulla comunione "*de residuo*", per effetto dello scioglimento della comunione legale, non rientri all'interno delle tipologie di reddito previste dal TUIR, e risulti pertanto non tassabile per la percipiente (e correlativamente non deducibile come componente reddituale negativo in capo all'impresa).

Ai fini dell'imposta di registro nel caso in cui l'importo liquidato all'istante venga indicato nell'atto di convenzione matrimoniale che stabilisce lo scioglimento della comunione legale e il passaggio al regime della separazione dei beni, sconterà l'imposta in misura fissa. Nel caso in cui l'importo da liquidare fosse regolato con scrittura privata, diversa rispetto all'atto di convenzione che modifica il regime patrimoniale coniugale, nella quale saranno altresì regolate altre posizioni di credito e debito dei coniugi rispetto alla massa comunale (ex art. 192 del codice civile), lo stesso sarà soggetto a registrazione solo in caso d'uso e scontando l'imposta in misura fissa. L'istante ritiene che le operazioni sopra descritte non costituiscano un'ipotesi di abuso del diritto, in quanto una volta sciolta l'impresa familiare e la comunione legale, l'impresa individuale potrà essere legittimamente conferita nella s.r.l., ai sensi dell'articolo 176 del TUIR in regime di neutralità fiscale (ai fini IRPEF e IRAP).

Né costituiranno abuso del diritto, secondo l'Istante:

- l'eventuale successivo ingresso nel capitale sociale dei figli per mezzo di operazioni di aumento del capitale sociale con sovrapprezzo, ovvero cessione o donazione delle quote, con valori di transazione determinati sulla base della stima della società nel momento in cui si verificherà tale evento;

- l'eventuale cessione delle partecipazioni a terzi qualora si presentasse l'opportunità di mercato.

L'istante ritiene che l'operazione di conferimento dell'unica azienda e l'eventuale cessione delle partecipazioni della s.r.l. (che sarà tassata ai sensi dell'art. 176, comma 2-*bis*, del TUIR), non genera un vantaggio fiscale indebito.

Ai fini dell'imposta di registro la tassazione del conferimento dell'impresa individuale nella s.r.l. è tassata in misura fissa anche se nell'ambito delle attività aziendali è compreso un fabbricato strumentale.

Ai fini IVA il conferimento dell'azienda non è considerata cessione di beni ed è pertanto operazione esclusa da tale imposta.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n 917 (TUIR), comma 4, richiamando l'articolo 230 *bis* del codice civile prevede che i redditi delle imprese familiari *«limitatamente al 49 per cento 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 di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili»*.

L'articolo 60 del TUIR (rubricato "*spese per prestazioni di lavoro*") stabilisce che *«non sono ammesse in deduzione a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all'impresa di cui al comma 4 dell'art. 5»* (vale a dire all'impresa familiare

di cui al citato articolo 230 *bis* del codice civile).

Con riferimento all'impresa familiare, la risoluzione del 10 giugno 2008, n. 233/E ha chiarito che, sebbene il trattamento dei redditi delle imprese familiari sia collocata nell'ambito dell'articolo 5, comma 4, del TUIR (rubricato "*redditi prodotti in forma associata*"), non significa che nel caso di impresa familiare si tratti di reddito prodotto in forma associata, ma solamente che si applica a tali redditi il principio di trasparenza, in forza del quale il reddito prodotto è imputato a ciascun avente diritto indipendentemente dall'effettiva percezione. La citata risoluzione ha, altresì, chiarito che l'unico soggetto in una impresa familiare, *ex* articolo 230-*bis* del codice civile, avente la qualifica di imprenditore è il titolare dell'impresa stessa.

Sempre con riguardo all'impresa familiare, la risoluzione 28 aprile 2008, n. 176 ha chiarito che, in base alle normativa di riferimento, il reddito dell'impresa è 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.

Al riguardo, si rileva che i redditi imputati a tali soggetti, in proporzione delle rispettive quote di partecipazione, non rappresentano costi nella determinazione del reddito dell'impresa familiare, bensì una ripartizione dell'utile dell'impresa stessa.

Ciò significa che nella contabilità dell'imprenditore non viene iscritto il "costo" del lavoro del collaboratore ma lo stesso viene remunerato come quota di utile che diminuisce il reddito del titolare in dichiarazione dei redditi.

La citata risoluzione, inoltre, dopo aver precisato che l'impresa familiare ha natura individuale, ha chiarito che la partecipazione del familiare all'impresa ha una rilevanza meramente interna nei rapporti tra l'imprenditore ed i suoi familiari in quanto il fondamento di tale istituto va ravvisato nella solidarietà che deve risiedere nei rapporti familiari e nell'esigenza di tutela e valorizzazione del lavoro prestato dai componenti della famiglia che hanno dato il loro contributo all'impresa, così come stabilito dall'art. 230-*bis* del codice civile.

Per effetto di tale disposizione, l'imprenditore deve devolvere parte del suo reddito ai componenti della famiglia che collaborano nell'impresa, e deve liquidare al familiare il diritto di partecipazione nell'ipotesi in cui cessa di lavorare nell'impresa.

A quest'ultimo proposito, la risoluzione citata ha chiarito che la liquidazione al coniuge del diritto di partecipazione all'impresa familiare, in caso di recesso, afferisce alla sfera personale dei soggetti del rapporto in questione e pertanto non è riconducibile a nessuna delle categorie reddituali previste dal TUIR; l'importo attribuito non va pertanto assoggettato ad IRPEF in capo al soggetto percipiente, né è deducibile dal reddito di impresa, per mancanza del requisito di inerenza previsto dall'articolo 109, comma 5, del TUIR.

Con riferimento al caso di specie, i coniugi intendono sciogliere l'impresa familiare regolando i diritti patrimoniali dell'Istante quale collaboratore dell'impresa.

Ne consegue che, nel caso di specie, tornano applicabili i chiarimenti forniti con i documenti di prassi sopra richiamati e che pertanto, con riferimento al quesito n. 1) e alle imposte dirette, la quota di reddito maturata alla data di scioglimento dell'impresa familiare deve essere regolarmente assoggettata a tassazione Irpef in capo all'istante, mentre le somme liquidate all'istante in qualità di collaboratore dell'impresa familiare e per effetto dello scioglimento della stessa non assumono rilevanza fiscale.

Ai fini delle imposte indirette e con riferimento allo scioglimento dell'impresa familiare, si osserva che è necessario formalizzare la cessazione con una scrittura privata autenticata o con atto pubblico per provare con atto avente data certa la cessazione della produzione del reddito da parte del collaboratore. L'atto di scioglimento sconterà l'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 4 lettera c) della Tariffa, parte prima allegata al d..P.R n. 131 del 1986 (TUR).

Anche la convenzione con la quale le parti determinano la quota di liquidazione della collaboratrice ai sensi dell'art. 230-*bis* del codice civile va registrata in misura fissa ai sensi dell'art. 4 lettera c) della Tariffa , parte prima allegata al TUR.

Con riferimento al quesito 2), concernente la natura fiscale, ai fini delle imposte

dirette, delle somme che verranno liquidate all'Istante quale quota spettante del valore *de residuo* (ex articolo 178 del codice civile ) dell'impresa individuale del coniuge al momento dello scioglimento della comunione legale, si osserva in via preliminare che, in base alle norme del codice civile, ove i coniugi provvedano congiuntamente all'esercizio dell'impresa, entrambi acquisteranno la qualifica di imprenditori e si applicherà la comunione immediata ex 177, comma 1, lettera d), del codice civile, mentre in assenza di cogestione, come nel caso di specie, la qualifica di imprenditore spetterà solamente al titolare dell'impresa e troverà applicazione il successivo articolo 178 del codice civile secondo cui i «*beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio e gli incrementi dell'impresa costituita anche precedentemente si considerano oggetto della comunione solo se sussistono al momento dello scioglimento di questa*» (cd. comunione "de residuo").

Come chiarito dalla Corte di Cassazione con sentenza 6 marzo 2019, n. 6459, «*lo scioglimento della comunione apre, invero, la fase di liquidazione della stessa, potendo ciascuno dei coniugi realizzare la propria quota, pari alla metà dei diritti già acquisiti e dei proventi delle attività separate non consumati*» (compresi i beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi ex articolo 178 del codice civile). Con successiva ordinanza 11 novembre 2020, n. 25415, la Cassazione ha chiarito incidentalmente che «*Anche la disposizione contenuta nell'ultimo periodo dell'art. 4, lett. a), [del Tuir] risulta in linea con il principio della capacità contributiva, poichè stabilisce che il criterio dell'imputazione ripartita non opera per i redditi che derivano dall'attività separata, professionale o imprenditoriale, di ciascun coniuge; infatti, i proventi di questa attività separata sono imputati al coniuge che esercita quell'attività, in perfetta coerenza con quanto dispone l'art. 177 c.c., comma 1, lett. c), secondo il quale i frutti dell'attività separata appartengono alla comunione de residuo, il che comporta che gli stessi diventeranno oggetto di condivisione da parte dei coniugi solo al momento in cui si scioglierà la comunione, se non consumati; ciò significa che, quando si verificherà lo scioglimento della comunione e qualora*

*dovessero far parte della comunione de residuo i redditi dell'attività separata del coniuge, già tassati in capo a questi, l'imputazione di tali frutti all'altro coniuge, per la sua quota di comunione de residuo, sarà atto che non avrà rilevanza dal punto di vista reddituale, ma dovrà essere inquadrato tra gli atti di trasferimento di carattere patrimoniale».*

Con riferimento al caso di specie, posto che l'atto con il quale i coniugi provvedono alla divisione dei beni ha natura dichiarativa (cfr. circolare 29 maggio 2013 n. 18/E, paragrafo 2.2.1), si ritiene che la somma che verrà liquidata all'Istante sulla comunione *de residuo* (ex. art. 178 c.c.), in sede di divisione, attenga ai rapporti interni tra i coniugi e non rientri fra delle tipologie di reddito previste dal TUIR.

Tale somma risulterà, quindi, non tassabile per la percipiente e non deducibile in capo all'impresa, in quanto diretta a soddisfare esigenze estranee alla finalità e alla logica d'impresa e non collegabile all'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Ai fini delle imposte indirette e per quanto riguarda il mutamento del regime patrimoniale e il passaggio dalla comunione legale alla separazione, si osserva che l'atto contenente la sola determinazione dei coniugi di mutare il proprio regime patrimoniale deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

La natura di comunione senza quote della comunione legale dei coniugi permane, sino al momento del suo scioglimento, allorché i beni cadono in comunione ordinaria (cfr. Cass. Sez. 1, 05/04/2017, n. 8803). Lo scioglimento della comunione apre, invero, la fase di liquidazione della stessa, potendo ciascuno dei coniugi realizzare la propria quota, pari alla metà dei diritti già acquisiti e dei proventi delle attività separate non consumati (compresi i beni destinati all'esercizio dell'azienda di uno dei coniugi).

Pertanto, l'atto con il quale i coniugi provvedono alla divisione dei beni dovrà essere assoggettato all'imposta di registro nella misura dell'1%, ai sensi dell'articolo 3 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, in quanto atto di natura dichiarativa. Anche

i rimborsi, le restituzioni ed i prelievi di beni costituiscono operazioni di natura dichiarativa comprese fra quella di divisione. In via preliminare, si rappresenta che, per richiedere il parere dell'Agenzia delle Entrate in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, le istanze di interpello, come specificato con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, devono, fra l'altro, indicare:

- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
- le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata.

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che, ai fini delle imposte dirette, l'operazione di conferimento preceduta dallo scioglimento dell'impresa familiare e dal mutamento del regime di comunione tra i coniugi, non costituisca, ai fini delle imposte dirette, un'operazione abusiva ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, non consentendo la realizzazione di alcun vantaggio fiscale indebito.

La fattispecie di seguito analizzata consta in:

- scioglimento dell'impresa familiare;
- mutamento del regime patrimoniale matrimoniale da comunione legale a regime di separazione *ex* articolo 215 codice civile, ai sensi dell'articolo 191, comma 1, del codice civile;
- conferimento dell'impresa individuale nella s.r.l., procedendo all'aumento del capitale sociale ed avvalendosi del regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 176, comma 1, del TUIR.

In particolare, l'Istante evidenzia che tale operazione è finalizzata a contenere i rischi di impresa nell'ambito della responsabilità limitata propria delle s.r.l., nonché a favorire il futuro ingresso nel capitale e nella gestione dell'impresa da parte dei figli dei coniugi (operazioni non ancora realizzate al momento della presentazione

dell'istanza qui in esame).

In linea di principio, l'operazione di conferimento è fiscalmente neutrale, ai sensi dell'articolo 176 del TUIR, e il passaggio del patrimonio non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa.

In particolare, i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti alla società conferitaria, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa, ossia, verranno ceduti a titolo oneroso, diverranno oggetto di risarcimento (anche in forma assicurativa) per la loro perdita o danneggiamento, verranno assegnati ai soci, ovvero destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Sulla base delle dichiarazioni e delle affermazioni dell'Istante nonché dell'analisi delle argomentazioni contenute nell'istanza di interpello, si ritiene che l'operazione di conferimento preceduta dallo scioglimento dell'impresa familiare e dal mutamento del regime di comunione tra i coniugi, non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale "indebito", costituito da *"benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"*, risultando fisiologici rispetto all'obiettivo dichiarato dall'istante.

Non avendo riscontrato la sussistenza del requisito dell'indebito risparmio d'imposta, non si procede all'analisi degli ulteriori requisiti previsti dall'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000 ai fini del richiamato comparto impositivo.

Ai fini delle imposte indirette, si osserva che il conferimento di azienda è, ai sensi dell'art. 2, comma 3 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, operazione esclusa da IVA. L'atto di conferimento dell'impresa individuale nella s.r.l. sarà soggetto a registrazione in termine fisso ed assoggettato all'imposta in misura fissa di 200 euro ai sensi dell'articolo 4 n. 3 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto

della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e prescinde dalla correttezza delle valutazioni e/o quantificazioni contabili e fiscali operate in sede e per effetto delle operazioni straordinarie rappresentate in istanza, suscettibili di essere verificate nelle competenti sedi accertative.

Si ribadisce che resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n.212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati in istanza, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**