

# Brevi riflessioni sui profili tributari dell'impresa familiare alla luce della recente giurisprudenza di legittimità

*di R. Lancia - 15 Aprile 2023*

## **1. Premessa: i fatti oggetto della pronuncia in rassegna**

La vicenda, oggetto della pronuncia in rassegna della Sezione Quinta della Suprema Corte di Cassazione (ordinanza n. 8582 del 27 marzo 2023) trae origine dall'impugnazione da parte del contribuente, titolare di impresa familiare operante nel settore del commercio di generi in privativa, dell'avviso di accertamento relativo a maggiori imposte accertate a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) ed addizionali afferenti all'annualità 2007.

Il contribuente contestava il rilievo dell'Ufficio di imputare soltanto a lui il maggiore reddito, il mancato riconoscimento della deduzione per il coniuge a carico e l'accertamento di un maggiore ricavo, nonostante l'adeguamento dell'impresa agli studi di settore.

A fronte del rigetto del ricorso sia in primo che in secondo grado da parte del giudice tributario, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, sollevando quale doglianza la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto nonché l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3) e 5), c.p.c. Con tale motivo, il contribuente-ricorrente ha rilevato:

- (i) l'erroneità della pronuncia del giudice d'appello che avrebbe imputato al solo titolare i redditi dell'impresa familiare;
- (ii) il mancato riconoscimento della deduzione per il coniuge a carico, sebbene rientrasse nella fascia prevista;
- (iii) l'omessa considerazione dell'attività svolta con riguardo ai ricavi da commercio, che, tra l'altro, sono stati ritenuti nettamente inferiori rispetto a quelli di aziende simili senza alcuna valutazione dell'adeguamento agli studi di settore; e
- (iv) l'inapplicabilità delle ipotesi previste dall'art. 39, comma 1, lett. c), del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

## **2. La decisione della Corte di Cassazione**

Con l'ordinanza del 27 marzo 2023, n. 8582, la Corte di Cassazione, Sezione Quinta, ha dichiarato il ricorso del contribuente:

- (i) in parte inammissibile, per proporre un coacervo di censure frammiste di violazione di legge sostanziale e censure sulla motivazione, di cui alcune non più previste dalla normativa vigente; e
- (ii) nel resto, infondato.

Restringendo l'analisi alla questione principale relativa all'imputazione del maggiore reddito dell'impresa familiare, la Cassazione ha richiamato il proprio pregresso orientamento, in base al quale, in materia di impresa familiare, è opportuno distinguere tra:

- (i) il reddito percepito dal titolare, pari al reddito conseguito dall'impresa al netto delle quote reddituali di competenza dei familiari collaboratori, che costituisce un reddito di impresa; e
- (ii) il reddito spettante ai collaboratori non contitolari dell'impresa familiare, che costituisce reddito di puro lavoro, non assimilabile a quello di impresa, e le cui quote sono assoggettate ad imposizione nei limiti dei redditi dichiarati dal titolare dell'impresa familiare (cfr. Cass., Sez. V, 20 dicembre 2019, n. 34222).

Di conseguenza, la Cassazione ha statuito che, in caso di accertamento di un maggiore reddito di impresa, lo stesso deve essere riferito soltanto al titolare dell'impresa familiare, rimanendo escluso che possa essere attribuito pro-quota agli altri familiari collaboratori aventi diritto alla partecipazione agli utili di impresa.

### **3. Profili civilistici dell'impresa familiare**

Ai fini civilistici, l'impresa familiare trova espresso riconoscimento all'art. 230-bis c.c. che individua i soggetti che possono partecipare all'impresa familiare, ne definisce i presupposti e la disciplina ad essa riservata (in dottrina, si veda senza alcuna pretesa di completezza, DETTI, *Impresa e azienda nella comunione legale dei coniugi e impresa familiare*, in *Riv. notar.*, 1975, 775 ss.; FERRI, *Impresa coniugale e impresa familiare*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, I, 2 ss.; COLUSSI, *Impresa familiare*, in *Dig. priv.*, Torino, 1992, 181 ss.; OPPO, *Diritto di famiglia e diritto dell'impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, I, 384 ss.).

I soggetti che possono partecipare all'impresa familiare sono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo; proprio per tale ragione, l'espressione "impresa familiare" designa quel particolare tipo di impresa in cui partecipano in modo esclusivo soltanto i soggetti che, nel rispetto di un criterio marcatamente "qualitativo", vantano uno dei citati legami familiari con l'imprenditore.

L'art. 230-bis, comma 1, c.c. riconosce al familiare che presta in modo continuativo la propria attività di lavoro nella famiglia ovvero nell'impresa familiare il diritto al mantenimento in base alla condizione patrimoniale della famiglia, il diritto di partecipare agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi nonché agli incrementi dell'azienda, anche con riguardo all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato. Talune peculiarità della disciplina civilistica si rinvengono nella previsione:

- (i) dell'intrasferibilità, in linea di principio, del diritto di partecipazione agli utili, salvo trasferimento in favore di altri familiari con il consenso unanime dei partecipanti all'impresa familiare; e
- (ii) del diritto di prelazione sull'azienda in caso di divisione ereditaria ovvero di trasferimento dell'azienda stessa.

Questo istituto, a ben vedere, reca una previsione "binaria" dei diritti spettanti ai familiari partecipanti che prestano in modo continuativo l'attività di lavoro nella famiglia o nell'impresa

familiare: da un lato, il diritto al mantenimento, che si protrae durante lo svolgimento del rapporto e, dall'altro, il diritto alla partecipazione agli utili ed ai beni acquistati con essi nonché agli incrementi dell'azienda, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato (cfr. Cass., Sez. Lav., 13 giugno 2019, n. 15962).

A livello organizzativo, le decisioni amministrative *day to day* di conduzione dell'impresa familiare sono assunte dall'imprenditore, che rimane l'unico soggetto titolare dell'impresa familiare (cfr. LAMEDICA, *Impresa familiare: l'intera plusvalenza rileva solo in capo all'imprenditore*, in *Corr. trib.*, 2015, XXXV, 2701 ss.) e, come tale, competente a decidere in ordine allo svolgimento dell'attività economica ordinaria.

A tale regola di carattere generale fa da *pendant* un regime collegiale di assunzione di alcune decisioni adottate a maggioranza dai familiari che partecipano all'impresa, fra cui, si enunciano le decisioni concernenti (i) l'impiego degli utili e degli incrementi, (ii) la gestione straordinaria, (iii) gli indirizzi produttivi e (iv) la cessazione dell'impresa. Questo regime, invero, è riservato unicamente alle decisioni suscettibili di investire la continuità o meno dell'impresa familiare ovvero il diritto di partecipazione agli utili, finendo, in sostanza, per incidere sulla posizione di ciascun partecipante all'impresa familiare stessa.

#### **4. Profili fiscali dell'impresa familiare**

L'inquadramento civilistico dell'impresa familiare propone inevitabili riflessi anche in ambito tributario, ove parte del reddito prodotto dall'impresa familiare è soggetto al regime di trasparenza fiscale, di cui all'art. 5 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), applicabile obbligatoriamente ai soggetti indicati in tale norma che producono redditi in forma associata (sull'impresa familiare, *ex multis*, GRANELLI, *Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia*, in *Boll. trib.*, 1977, 1433 ss.; NUSSI, *L'imputazione dei redditi dell'impresa familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 915 ss.; PROTO, *Riflessioni in tema di tassazione dei redditi del nucleo familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 809 ss.; GAVELLI, *L'impresa familiare attende da tempo una disciplina più certa*, in *Corr. trib.*, 2003, XXXIX, 3224 ss.; BORGOGGIO, *Non basta essere studente per partecipare alla distribuzione di utili dell'impresa familiare*, in *Fisco*, 2023, V, 465 ss.).

##### **4.1. Inquadramento generale sulla trasparenza fiscale**

L'art. 5 del TUIR prevede che il reddito prodotto da alcuni soggetti, fra cui sono ricompresi le società di persone, è imputato ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dall'effettiva percezione degli stessi. La trasparenza fiscale è un modello impositivo fondato sul principio di imputazione del reddito in capo ai soci, instaurando un collegamento diretto tra il presupposto di imposta e il soggetto che dispone effettivamente del reddito, a prescindere dalla titolarità della fonte produttiva (cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano 1996, 15 ss.).

Com'è noto, la trasparenza fiscale determina la perdita di soggettività passiva tributaria della società in favore dei soci persone fisiche quali unici e autonomi soggetti passivi di imposta che scontreranno la tassazione ai fini IRPEF. Fermi gli obblighi formali, il soggetto fiscalmente trasparente, essendo privo di soggettività passiva tributaria sostanziale, non è tenuto al

pagamento dell'imposta, mentre lo saranno i soci a cui verrà imputato quota-parte del reddito prodotto dalla società (ovvero, in caso di risultato negativo, la perdita).

Questo meccanismo che, di sovente, caratterizza il rapporto società di persone-soci, si applica per espressa volontà del legislatore fiscale anche all'impresa familiare. In entrambi i casi, infatti, si ravvisa la medesima *ratio legis* dell'esistenza di un rapporto di immedesimazione dei soci nella società ovvero dei familiari nell'impresa familiare. Trattasi, cioè, di una misura che, a discapito dell'astrazione del rapporto associativo, tiene conto della prevalenza di un assetto prevalentemente fondato sulla personalizzazione (cfr. LANCIA, *La trasparenza per "presunzione" nelle società a ristretta base proprietaria tra soggettività passiva tributaria e trasparenza fiscale*, in *Nov. fisc.*, 2021, X, 532. Sulla personalizzazione del rapporto associativo, RASI, *La "trasparenza per presunzione" della società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità ed il problema della qualificazione del reddito*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, I, 119 ss.). Nell'impresa familiare, la personalizzazione del rapporto non può che ravvisarsi nel "vincolo di comunione" rappresentato dall'*affectio familiaris* (cfr. CAPOZZI, *Brevi note sulla rilevanza del regime patrimoniale coniugale nell'imputazione dei redditi da partecipazione o derivanti dall'esercizio di un'impresa*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, III, 595 ss.).

Ferma la *ratio legis* che ha mosso il legislatore fiscale, è, pur tuttavia, opportuno distinguere la società di persone e l'impresa familiare, atteso che la condivisione del medesimo regime impositivo – ancorché riferito a due fattispecie soggettive suscettibili di una propria individualità e regolamentazione tributaria (cfr. FANTOZZI, *Regime tributario*, in BIANCA (a cura di), *La comunione legale*, Tomo II, Milano, 1989, 1108 ss.) – non è elemento da cui desumere un'identità sostanziale né, tanto meno, una qualche forma di assimilazione fra queste due figure, che mantengono indiscussi elementi distintivi l'una dall'altra.

L'impresa familiare, infatti, si presenta quale entità priva di natura societaria, come, tra l'altro, confermato dalla previsione di una specifica disciplina fiscale alla stessa riservata nel corpo dell'art. 5 del TUIR che, sotto vari aspetti, si discosta dal regime generale di trasparenza fiscale (cfr. GRANELLI, *L'impresa familiare nella riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, IV, 624; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 427).

#### **4.2. La trasparenza fiscale nell'impresa familiare**

L'art. 5, comma 4, del TUIR estende l'applicazione del regime di trasparenza fiscale a parte del reddito prodotto dall'impresa familiare, ove collaborino i soggetti di cui al comma 5, al ricorrere delle seguenti condizioni:

(i) l'indicazione nominativa dei familiari partecipanti all'attività di impresa, risultante da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo di imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;

(ii) l'indicazione, nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo continuativo e prevalente nel periodo di imposta;

(iii) l'attestazione di ciascun partecipante, nella propria dichiarazione dei redditi, di avere prestato l'attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

Il reddito dell'impresa familiare, risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, va imputato ai familiari che abbiano prestato in modo continuativo e prevalente l'attività lavorativa nell'impresa, proporzionalmente alla rispettiva quota di partecipazione agli utili, ma la quota di reddito attribuibile a questi ultimi non può superare il 49% dell'ammontare complessivo del reddito emergente dalla dichiarazione annuale. Le eventuali perdite conseguite dall'imprenditore, invece, non possono essere imputate ai collaboratori, rimanendo di esclusiva pertinenza del titolare dell'impresa.

A tal riguardo, come anticipato, è opportuno notare che la trasparenza fiscale si atteggia diversamente in relazione all'impresa familiare, infatti:

(i) opera solo se ricorrono le tre condizioni richiamate;

(ii) postula l'imputazione per trasparenza a ciascun familiare *pro quota* dei redditi dell'impresa familiare limitatamente al *threshold* del 49% – invero, diretto ad impedire manovre volte ad eludere la progressività dell'imposizione fiscale – dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore;

(iii) il principio di trasparenza fiscale non opera anche in senso "inverso", allorché, cioè, si verifichi una perdita dell'impresa che è riportabile soltanto dall'imprenditore quale unico titolare dell'impresa familiare senza alcuna imputazione in capo ai collaboratori, atteso che l'art. 230-bis c.c. riconosce ai collaboratori familiari la sola "partecipazione agli utili".

## **5. La natura del reddito prodotto dall'impresa familiare**

L'imputazione per trasparenza di una parte del reddito dell'impresa familiare ai collaboratori dell'imprenditore presuppone la produzione di un reddito da parte dell'impresa familiare, di cui una parte è di spettanza dell'imprenditore e l'altra non superiore al 49% del reddito prodotto è imputata ai familiari.

Il reddito dell'imprenditore, pari al reddito prodotto dall'impresa familiare al netto delle quote spettanti ai familiari collaboratori, costituisce reddito di impresa. Questa qualificazione deriva dalla circostanza che l'impresa familiare avrebbe, pur sempre, natura di "impresa individuale" (cfr. Ministero delle Finanze, circolare 19 dicembre 1976, n. 40, 2; in dottrina, COSTI, *Lavoro e impresa nel nuovo diritto di famiglia*, Milano, 1976, 67 ss.). Senonché, sembra, in ogni caso, che nell'impresa familiare se, da un lato, sia indiscussa la natura di "impresa individuale" a fronte della titolarità della stessa da parte dell'imprenditore, dall'altro, la sussistenza dell'elemento associativo ravvisato nella presenza dei collaboratori familiari la distingue da qualsiasi altra impresa individuale. Pertanto, la natura individuale dell'impresa familiare comporta che il titolare dell'impresa resti, pur sempre, l'imprenditore e la posizione degli altri familiari, che prestano il proprio apporto lavorativo, rilevi esclusivamente nei rapporti interni (cfr. Cass., Sez. Lav., 18 gennaio 2005, n. 874; Cass., Sez. V, 31 gennaio 2017, n. 2472).

La figura del collaboratore familiare, invece, sembra sfuggire ad un preciso inquadramento dogmatico (cfr. TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario*, Torino, 2012, 260 ss.), in quanto egli non è propriamente un:



- (i) associato in partecipazione, poiché dispone di significativi diritti amministrativi e partecipa direttamente alle decisioni straordinarie dell'impresa;
- (ii) lavoratore autonomo, in quanto non è vincolato all'imprenditore da un contratto di opera né, altrimenti, ha diritto a compensi di natura sinallagmatica;
- (iii) dipendente, perché non si trova in rapporto di subordinazione né, tanto meno, percepisce salari o retribuzioni (così, efficacemente, TURCHI, *Impresa familiare e previsione "binaria" dei diritti patrimoniali spettanti ai collaboratori*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 2019, 2).

A fronte della conformazione *sui generis* del collaboratore familiare, per ciò che attiene più squisitamente ai profili tributari possono essere enucleati quantomeno due differenti orientamenti in base ai quali il reddito del collaboratore è qualificato come "reddito da partecipazione" ovvero, al contrario, come "reddito da lavoro".

Tecnicamente, le quote di reddito spettanti ai collaboratori familiari rappresentano dei "redditi da partecipazione", che, pur non costituendo un'autonoma categoria reddituale nel sistema di tipizzazione dei redditi delineato dall'art. 6 del TUIR, alludono a redditi prodotti da un'entità fiscalmente trasparente e oggetto di imputazione per trasparenza ai soggetti partecipanti (sul punto, TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario. 2 – Parte Speciale*, Milano, 2016, 24 ss.). Questa ricostruzione è stata avallata, già da tempo, dall'Amministrazione finanziaria secondo cui i collaboratori familiari sono titolari di un reddito da partecipazione che concorre nella misura delle quote predeterminate con l'apposito atto a formare il reddito complessivo di ciascun avente diritto ai fini IRPEF (cfr. Ministero delle Finanze, circolare n. 40 del 1976, cit., 2).

La qualificazione come reddito da partecipazione presuppone implicitamente che l'impresa familiare sia considerata come entità di natura associativa, sebbene, probabilmente, appaia maggiormente congruo parare di "impresa individuale con elementi associativi" valorizzanti un'apposita situazione di fatto (sul punto anche PORCARO, *Le imposte indirette nella costituzione di società con conferimento di azienda*, in *Corr. trib.*, 1998, XXVIII, 2086 ss.; PURI, *Considerazioni sui profili fiscali della "trasformazione" dell'impresa familiare in società*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, V, 1400 ss.), e il reddito dei collaboratori familiari avrebbe, proprio per tale ragione, natura simile a quello del titolare (cfr. CTC, Sez. XVIII, 10 gennaio 1990, n. 42).

Seguendo tale indirizzo interpretativo, il reddito dei collaboratori familiari sarebbe, formalmente, un reddito da partecipazione e, sostanzialmente, almeno per certi aspetti, un reddito di impresa (in analogia, CARTANESE, *Il regime tributario dei redditi dell'impresa gestita dai coniugi in regime di comunione legale*, in *Rass. trib.*, 2009, III, 755 ss.). Sotto quest'ultimo profilo, appare condivisibile l'opinione di attenta dottrina che, in relazione al reddito da partecipazione, ritiene che lo stesso vada diversamente qualificato a seconda che l'attività svolta dall'impresa familiare abbia o meno carattere commerciale (cfr. NATOLI-VILLANI, *Impresa familiare: aspetti civilistici, fiscali e previdenziali*, in *Fisco*, XXXVII, 2003, 5747 ss.).

Diversamente, qualora si ritenga che il reddito dei collaboratori familiari abbia natura individuale quale specifica forma di remunerazione per l'attività lavorativa prestata nell'impresa

familiare, prescindendo totalmente dalla natura giuridica di quest'ultima, lo stesso potrebbe essere qualificato come reddito di lavoro, sia esso autonomo che dipendente, a seconda del tipo di apporto del collaboratore (cfr. Cass., Sez. V, 2 dicembre 2008, n. 28558; Cass., Sez. V, 30 dicembre 2010, n. 26389; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2019, n. 34222; Cass., Sez. V, 21 dicembre 2021, n. 40937; Cass., Sez. V, 22 marzo 2022, n. 9198; Cass., Sez. V, 17 gennaio 2023, n. 1362. Sulla stessa scia, in dottrina, POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 176). La Corte di Cassazione, fautrice di tale indirizzo interpretativo, ritiene che l'Amministrazione finanziaria non valorizzi adeguatamente la natura dell'apporto lavorativo del collaboratore nell'impresa familiare, limitandosi, invece, a considerare soltanto la natura dei redditi dei collaboratori quale mera partecipazione agli utili ed aventi, perciò, la medesima natura dei redditi dell'imprenditore.

Pertanto, la qualificazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità – nel cui solco, a ben vedere, si inserisce anche la pronuncia in epigrafe – è giustificata dall'esistenza di un reddito ancorato nell'*an* e nel *quantum*, esclusivamente all'attività lavorativa del collaboratore familiare e che, a motivo di ciò, mal si presterebbe ad essere qualificato come reddito da partecipazione assimilabile al reddito di impresa (cfr. Cass., Sez. I, 17 aprile 1992, n. 4714).

## **6. L'accertamento del reddito nell'impresa familiare**

Come si ha avuto modo di anticipare al § 4 che precede, la disciplina civilistica dell'impresa familiare ha, di fatto, proposto inevitabili riflessi in ambito tributario.

Il titolare dell'impresa familiare, ai sensi dell'art. 230-bis c.c., è l'imprenditore che assume le decisioni ordinarie necessarie ai fini dello svolgimento dell'attività di impresa. L'art. 5, comma 4, del TUIR fa espresso riferimento alla dichiarazione dell'imprenditore con l'effetto che soltanto al titolare dell'impresa resta riferibile il reddito oggetto di accertamento nel caso di omessa dichiarazione ovvero di accertamento di maggiore reddito a seguito di rettifica della dichiarazione dallo stesso presentata da parte dell'Ufficio (cfr. Ministero delle Finanze, circolare n. 40/E del 1976, cit. 4; Ministero delle Finanze, circolare 20 febbraio 1984, n. 6/E, 2 ss.).

Del tutto peculiare, invece, appare l'ipotesi – tra l'altro, fonte di una doppia imposizione interna – di accertamento dell'Ufficio da cui segua il disconoscimento per fittizietà e/o simulazione della partecipazione di un soggetto all'impresa familiare, con conseguente ripresa a tassazione del reddito dello stesso in capo al titolare, trascurando l'avvenuto versamento delle imposte dal collaboratore in spregio al divieto di doppia imposizione economica, di cui all'art. 163 del TUIR (cfr. PORPORA-LUPI-STEVANATO, *Disconoscimento fiscale dell'impresa familiare, simmetrie fiscali e doppia imposizione*, in *Dial. trib.*, 2011, III, 277 ss.). In tale ambito, ferma la possibile eliminazione della doppia imposizione tramite la procedura di rimborso di cui all'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, il sistema vigente riconosce al titolare dell'impresa familiare, a differenza dei collaboratori, una responsabilità tributaria di carattere esclusivo.

L'instaurazione del procedimento di accertamento nei soli confronti dell'imprenditore si fonda sull'idea che, attesa la suddivisione, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del TUIR, tra i collaboratori del solo reddito prodotto dall'impresa familiare indicato in dichiarazione, deve escludersi che siano a questi ultimi riferibili i redditi ovvero i maggiori redditi accertati (cfr. Cass., Sez. V,

18 gennaio 2023, n. 1491; GAVELLI-VALCARENGHI, *Plusvalenza da cessione di azienda in impresa familiare: fiscalmente il reddito è tutto del titolare*, in *Corr. trib.*, 2015, XXXVII, 3814 ss.). L'imputazione proporzionale per trasparenza investirebbe, pertanto, solo il reddito dell'impresa familiare emergente dalla dichiarazione dell'imprenditore, non potendo essere operata sul maggiore reddito accertato ovvero sul reddito accertato in caso di omessa dichiarazione dell'imprenditore.

Analogamente, le sanzioni, applicabili in caso di accertamento d'ufficio ovvero di accertamento in rettifica, sono irrogabili soltanto nei confronti del titolare dell'impresa, quale unico soggetto cui è imputabile l'evento omissivo assunto ad elemento costitutivo della fattispecie sanzionatoria.

## **7. Conclusioni**

Con la pronuncia in rassegna, la Cassazione ha confermato – in linea con il proprio pregresso orientamento – che il reddito dei collaboratori familiari ha natura di reddito di “puro” lavoro.

Nonostante la persuasività dell'argomento giustificativo alla base della consolidata giurisprudenza di legittimità, sembra che tale qualificazione sia fondata su un ragionamento di carattere più civilistico che non fiscale. Ed infatti, ai fini tributari, non può che rimarcarsi la natura associativa (*rectius*: individuale con elementi associativi) dell'impresa familiare, confermata, altresì, dall'applicazione, in via obbligatoria, del regime di trasparenza fiscale, sebbene le peculiarità di tale istituto abbiano imposto al legislatore di prevedere un'apposita disciplina all'art. 5, commi 4 e 5, del TUIR.

Pertanto, in aderenza al dato letterale dell'art. 5 del TUIR, il reddito imputato ai collaboratori dell'impresa familiare si dovrebbe configurare più propriamente quale “reddito da partecipazione”, tra l'altro, da indicare del quadro RH della dichiarazione dei redditi riservato ai contribuenti titolari, per l'appunto, di “redditi da partecipazione”.

Con riguardo, invece, al soggetto destinatario dell'accertamento, la Cassazione si è limitata a ribadire i principi relativi all'accertamento nei confronti dell'impresa familiare, fondati sulle peculiarità civilistiche e fiscali di tale istituto, che fanno emergere, in sostanza, una responsabilità tributaria da accertamento unicamente nei confronti del titolare dell'impresa familiare (e non anche dei collaboratori).

Riccardo Lancia, avvocato in Roma e dottorando di ricerca in diritto tributario

Visualizza il documento: [Cass., sez. V<sup>a</sup>, ordinanza 27 marzo 2023, n. 8582](#)