



## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

---

### ***Guida agli adempimenti delle imprese familiari***

di Mauro Muraca

Convegno di aggiornamento

### **Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche**

[Scopri di più](#)

#### **Normativa**

Articolo 5, comma 4, Tuir

Articolo 230-bis cod. civ.

L. 76/2016 (Legge Cirinnà)

Articolo 230-ter cod. civ.

#### **Prassi**

Conferenza Ministeriale n. 40/1976

Risoluzione n. 134/E/2017

Circolare n. 98/E/2000

Risoluzione n. 78/E/2015

#### **Giurisprudenza**

Cassazione n. 14908/2012

Sentenza n. 148/2024



**L'impresa familiare** è un tipo di **impresa individuale** (in cui i componenti della famiglia dell'imprenditore collaborano attivamente) **introdotta dalla L. 151/1975** (legge di riforma del diritto di famiglia) e regolamentata [dall'articolo 230-bis, cod. civ.](#)



### Nota bene

L'obiettivo di questa disciplina è quella di proteggere i familiari dell'imprenditore che partecipano e contribuiscono in **modo continuativo al lavoro "nella famiglia"**, riconoscendo a costoro anche un limitato potere decisionale (riguardo all'attività dell'impresa).

### Requisiti per essere collaboratori familiari

Il riconoscimento della **qualifica di collaboratore familiare** è subordinato al sussistere dei seguenti requisiti:

- la **continuità dell'apporto lavorativo fornito dal familiare dell'imprenditore** all'interno dell'impresa individuale, senza che tale contributo sia disciplinato da un accordo giuridico specifico;
- esistenza di un **legame di parentela** (o affinità) tra il collaboratore e il titolare dell'impresa.

### Grado di parentela del collaboratore familiare

Coniuge	I° grado
Padre/madre/figli	I° grado
Nonno, nipoti	II° grado
Fratelli/sorelle	II° grado
Zio/a, nipote	III° grado
Suocero/a, genero, nuora	I° grado
Cognato/a	II° grado

La L. 76/2016 (Legge Cirinnà) ha esteso alle **unioni civili** (anche tra persone dello stesso sesso) la **disciplina dell'impresa familiare**. In particolare, introducendo l'[articolo 230-ter, cod. civ.](#), il legislatore ha inteso disciplinare le **prestazioni lavorative** rese a favore del convivente more uxorio, in assenza di un diverso rapporto lavorativo tra i medesimi conviventi (es. un rapporto di società o di lavoro subordinato). Sul punto, si rappresenta che la **Corte costituzionale**



(sentenza n. 148/2024) ha stabilito che debba ritenersi costituzionalmente illegittimo l'[articolo 230-bis, comma 3, cod. civ.](#), nella parte in cui **non include il convivente more uxorio nel novero dei "familiari"** che, a fronte dell'attività lavorativa prestata, in modo continuativo, nella famiglia e nell'impresa familiare, acquistano i diritti contemplati dalla medesima norma e **non prevede come "impresa familiare" quella in cui collabora anche il convivente di fatto.**



#### Nota bene

Pertanto, deve dichiararsi l'illegittimità costituzionale dell'[articolo 230-ter cod. civ.](#), il quale, a partire dal 2016, ha riconosciuto al convivente di fatto che presta la propria attività lavorativa nell'ambito dell'impresa familiare una **tutela più debole e differenziata** rispetto a quella di cui godono il coniuge e le altre categorie di familiari [elencate dall'articolo 230-bis, comma 3, cod. civ.](#)

#### Quota di partecipazione agli utili

Le regole fiscali applicabili al reddito delle imprese familiari **sono definite dall'articolo 5, comma 4 e 5, Tuir**, secondo cui, il reddito dichiarato dall'imprenditore può essere attribuito a ciascun familiare:

- che ha contribuito in **modo continuativo e prevalente** al lavoro dell'impresa;
- in base alla **sua quota di partecipazione** agli utili.



#### Nota bene

La quota complessiva degli utili assegnata ai collaboratori familiari (o conviventi) **non può superare il 49% del reddito dell'impresa**, il che implica che al titolare dell'impresa familiare deve essere attribuito **almeno il 51% del reddito d'impresa realizzato**.

*Imprese familiari e regime forfettario*



L'imprenditore individuale - che esercita un'attività nella forma di impresa familiare - può adottare il **regime forfettario**. Per tali imprese, l'imposta sostitutiva è calcolata **sul reddito d'impresa**, al lordo delle quote assegnate ai collaboratori familiari, i quali sono **esonerati dagli obblighi dichiarativi ai fini Irpef**, limitatamente ai redditi provenienti dall'impresa familiare in regime forfettario.

**Il collaboratore familiare** (se in possesso di una partita iva individuale), **non può accedere al regime forfettario** per la sua attività, in quanto il regime forfettario è escluso in caso di **partecipazione all'impresa familiare**.

I principi generali di tassazione prescritti per l'impresa familiare, si applicano anche **al reddito del convivente di fatto che partecipa agli utili dell'impresa** ([risoluzione n. 134/E/2017](#)).

**Soggetto**

Titolare impresa individuale

Collaboratore familiare (o convivente)

**partecipazione agli utili**

Quota minima 51%

Quota massima 49%

I redditi attribuiti a familiari o conviventi (in base alle loro quote di partecipazione):

- **non costituiscono spese** nella determinazione del reddito dell'impresa familiare;
- rappresentano una **suddivisione degli utili** dell'impresa stessa.



**Nota bene**

La quota di reddito assegnata:

- al titolare, è **produttiva di "reddito d'impresa"** (data la natura dell'impresa familiare come impresa individuale);
- ai **collaboratori familiari** (o conviventi), è tassata come "reddito da partecipazione" (Conferenza Ministeriale n. 40/1976), indipendentemente **dall'effettiva percezione** (principio di trasparenza).

***Imprese familiari e modalità di attribuzione delle perdite***

La partecipazione al reddito d'impresa da parte del familiare (o del convivente) è valida **solo in presenza di utili**.



Diversamente, se l'impresa registra una perdita, **l'imputazione della stessa non è consentita ai partecipanti**, ma è riconosciuta fiscalmente (per intero) nei confronti del solo titolare dell'impresa, il quale potrà compensarla **con i redditi di altre categorie che concorrono**, nel medesimo periodo d'imposta, a formare **il proprio reddito complessivo**.

### **Requisiti previsti dalla normativa fiscale**

La normativa fiscale, rispetto a quella civilistica, presuppone che **la collaborazione resa dal familiare** (o dal convivente) debba essere, non solo continuativa, ma anche **prevalente rispetto a qualsiasi altra attività lavorativa svolta** dal medesimo collaboratore dell'imprenditore.

### **Requisiti soggettivi necessari per configurare un'impresa familiare**

Continuità nella prestazione di lavoro nel periodo d'imposta

Prevalenza rispetto ad altre eventuali attività lavorative

Proporzionalità delle quote di partecipazione agli utili dei collaboratori familiari in base alla quantità e qualità del lavoro svolto da ciascuno di essi

I predetti requisiti sono da dichiarare dal collaboratore con la **firma nel frontespizio** (istruzioni al quadro RH modello Redditi Pf).

### **Ripartizione del reddito nell'impresa familiare**

L'imputazione del reddito dell'impresa al collaboratore (o al convivente) è subordinata alle **seguenti condizioni**:

- esistenza di un documento (un **atto pubblico o una scrittura privata autenticata**), contenente il nome del partecipante e il suo rapporto di parentela o affinità con l'imprenditore;
- indicazione nella **dichiarazione dei redditi dell'imprenditore** delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari (conviventi);
- l'atto pubblico (o la scrittura privata) devono essere **datati anteriormente all'inizio del periodo d'imposta**.



**Nota bene**



Sebbene **non sia necessario specificare nell'atto pubblico** (o nella scrittura privata) l'esatta misura delle quote di partecipazione agli **utili assegnati ai collaboratori familiari** (o conviventi), poiché tali quote vengono determinate retrospettivamente in base al lavoro svolto in azienda (purché sia continuativo e prevalente), la Corte di Cassazione (sentenza n. 14908/2012) ha stabilito che nella gestione delle imprese familiari, la **scrittura privata riveste un ruolo fondamentale** nei rapporti di partecipazione agli utili, poiché:

- determina le **quote di partecipazione** agli utili dell'impresa;
- costituisce **prova dell'esistenza e dell'entità della partecipazione** del singolo partecipante all'impresa familiare, proporzionalmente alla qualità e alla quantità del lavoro svolto.

*Con la presente scrittura privata da valere ad ogni effetto di legge, i signori:*

- 1) *Luca Rossi nato a Verona (VR) il 28.1.1982 e residente a Verona (VR), Via Venezia n. 5 – codice fiscale: \_\_\_\_\_;*  
2) *Marco Rossi nato a Verona (VR) il 30.5.1990 e residente a Verona (VR), Via Venezia n. 5 – codice fiscale: \_\_\_\_\_;*

**premesso che**

- *il signor Luca Rossi è titolare dell'impresa individuale denominata "Elettro impianti LR di Luca Rossi", esercente l'attività di installazione di impianti elettrici e fotovoltaici con sede in Verona (VR), via Vicenza n. 10 - Partita Iva: 1234567890, REA di Verona (VE) al n. 3526;*
- *il signor Marco Rossi, figlio del signor Luca Rossi presta nella suddetta impresa individuale la propria attività lavorativa in modo continuativo dallo scorso 1.9.2023;*

**Tutto ciò premesso, le parti, come sopra rappresentate, dichiarano e stipulano quanto segue:**

**1 – Premesse**

*Le premesse sono parte integrante e sostanziale del presente atto, costituendone il presupposto.*

**2 – Oggetto**

*La ditta "Elettro impianti LR di Luca Rossi", con effetto dall'1.9.2024, è costituita nella forma di impresa familiare ai sensi e per gli effetti dell'Articolo 230-bis del Codice civile e dell'Articolo 9, L. 576/1975;*

**3 – Quota di partecipazione**

*Le quote di partecipazione agli utili dell'impresa familiare vengono di comune accordo così determinate:*

- *il 51% al titolare dell'impresa, signor Luca Rossi;*
- *il 49% al figlio del titolare dell'impresa, sig. Marco Rossi.*

**4 – Decorrenza**

*Il presente atto ha efficacia dal giorno 1.9.2024 e manterrà la sua piena validità anche per gli anni successivi; cesserà di avere qualsiasi valore giuridico quando l'attività aziendale a cui si riferisce verrà cessata o ceduta a terzi.*



**5- Recesso**

(.....)

**6- Esclusione**

(.....)

**7- Diritto di prelazione**

(.....)

**8 – Varie**

(.....)

Verona, il 1.9.2024

*Letto, confermato e sottoscritto.*

*Signor Luca Rossi*

*(Titolare dell'impresa familiare)*

*Signor Marco Rossi*

*(collaboratore dell'impresa familiare)*

**Decorrenza degli effetti dell'impresa familiare**

Le **conseguenze fiscali** legate all'assegnazione di una parte del reddito ai collaboratori si verificano con decorrenza differenziata a seconda delle seguenti situazioni:

- **avvio di un'impresa familiare ex novo;**
- **trasformazione di un'impresa esistente** in una forma di impresa familiare;
- **ingresso di un nuovo collaboratore** nell'impresa familiare.

**Impresa familiare ex novo**

In caso di **costituzione di una nuova attività di impresa**, gli effetti fiscali si manifestano nel medesimo periodo d'imposta di inizio attività, a condizione che **l'atto di dichiarazione dell'impresa familiare** (atto pubblico o scrittura provata autenticata) sia registrato **entro 30 giorni dalla sua costituzione**. Di conseguenza, per garantire l'assegnazione del reddito al collaboratore familiare (o convivente), già a partire dal periodo d'imposta 2024 (Modello Redditi 2025), **l'atto costitutivo deve essere sottoscritto entro il 31.12.2024** (e registrato nei



successivi 30 giorni).

## ESEMPIO

Marco Verdi avvia **un'attività di giardiniere in data 15.12.2024**, costituendo contemporaneamente un'impresa familiare con suo fratello luca. Nel caso prospettato, gli effetti fiscali dell'impresa familiare si **manifestano già nel 2024**, con l'effetto che nel modello redditi 2025, sarà assegnata a luca verdi una quota del reddito realizzato nel 2024, in relazione all'attività svolta a favore dell'impresa individuale del fratello Marco Verdi, fermo restando il limite massimo **del 49% del reddito d'impresa realizzato**.

## Costituzione di un'impresa familiare da un'impresa esistente

Qualora **un'impresa individuale esistente** venga successivamente dichiarata "impresa familiare", gli effetti fiscali si verificano a partire dal periodo d'imposta successivo alla data dell'atto ([circolare n. 98/E/2000](#)). Conseguentemente, se **l'atto in parola viene stipulato**:

- **entro il 31.12.2024**, l'effetto fiscale di ripartizione del reddito al collaboratore familiare (o convivente) si verificherà solo **a partire dal 2025** (Modello Redditi 2026);
- oltre **la data del 31.12.2024**, l'effetto fiscale di ripartizione del reddito al collaboratore familiare (o convivente) si verificherà solo **a partire dal 2026** (Modello Redditi 2027).

## ESEMPIO

Luca Rossi – che svolge attività di pittore di interni dal 2020 – stipula in data 18.10.2024 **un atto costitutivo di impresa familiare** con suo figlio Michele.

Nel caso prospettato, gli effetti fiscali iniziano a **decorrere dal periodo d'imposta** successivo alla costituzione dell'impresa familiare (anno 2024), **con l'effetto che**:

- il **reddito d'impresa del periodo d'imposta 2024** (modello redditi 2025) dovrà essere assoggettato a tassazione in capo al solo titolare dell'impresa individuale (Luca Rossi);
- soltanto a **partire dal periodo d'imposta 2025** (modello redditi 2026), dovrà essere assegnata al figlio dell'imprenditore (Michele Rossi) una quota di reddito proporzionale all'attività svolta.

## Ingresso di un nuovo collaboratore



L'effetto fiscale è differito al **periodo d'imposta successivo**, anche nel caso in cui nuovi collaboratori familiari (o conviventi) entrino a far parte di **un'impresa familiare già esistente**. In questo caso, la quota del reddito d'impresa assegnata ai nuovi collaboratori potrà essere a loro attribuita a partire dall'anno successivo a quello in cui avviene la modifica dell'atto. Di conseguenza, per far partecipare il collaboratore (o il convivente) alla suddivisione del **reddito d'impresa familiare già dal periodo d'imposta 2025** (modello Redditi 2026), la modifica dell'atto deve essere effettuata **entro il prossimo 31.12.2024**.

## **ESEMPIO**

Luca Rossi svolge dal 2016 l'attività di elettricista, in forma familiare, con il fratello Giovanni. In data 21.10.2024, a seguito dell'ingresso di un nuovo collaboratore (padre), **l'atto dell'impresa familiare viene modificato**. Gli effetti fiscali della modifica decorrono dal 2025 (modello Redditi 2026) e pertanto:

- il **reddito d'impresa 2024** (modello redditi 2025) è ripartito tra il **titolare e il fratello**;
- il **reddito d'impresa 2025** (modello redditi 2026) sarà distribuito anche **al padre in proporzione all'attività svolta**.

## **Uscita di un collaboratore**

Al collaboratore che **interrompe l'attività svolta all'interno dell'impresa familiare** nel corso dell'anno, deve essere assegnata una quota di reddito proporzionata alla quantità e **qualità del lavoro prestato durante l'anno**. I requisiti di continuità e prevalenza dell'attività devono essere valutati considerando il periodo **precedente la cessazione**.

## **ESEMPIO**

Luca Rossi esercita, dal 2019, **l'attività di idraulico in forma familiare con suo figlio Luigi**. Nel mese di luglio 2024, il figlio Luigi cessa l'attività nell'impresa familiare del padre, avviando una propria attività di impresa. In tale fattispecie, la quota di reddito del 2024 assegnata al figlio Luigi Rossi sarà proporzionata **all'attività svolta fino al mese di luglio 2024**.



**Nota bene**



Al collaboratore che lascia l'impresa familiare spetta una parte degli incrementi patrimoniali, che include plusvalenze latenti, compreso il valore dell'avviamento derivante dall'attività svolta da lui, insieme a una quota di utili residui ancora non distribuiti. Queste somme non hanno rilevanza fiscale e, di conseguenza, non sono soggette a tassazione.

### Cessione impresa familiare

La **tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione dell'impresa familiare** è alquanto discussa, in quanto sussistono diversi orientamenti in materia:

1. secondo un **primo orientamento**, la plusvalenza è imputabile interamente in capo all'imprenditore - essendo irrilevante per i collaboratori familiari ([risoluzione n. 78/E/2015](#)) - e deve essere assoggettata:
  - **sempre a tassazione ordinaria**, se realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da non più di cinque anni;
  - **a tassazione separata**, (per opzione) se realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni.
2. secondo un **altro orientamento**, invece, la plusvalenza è **imputabile ai singoli partecipanti a prescindere dalla loro effettiva percezione** (così come avviene per i redditi derivanti dall'esercizio della stessa) e **assoggettata a tassazione in capo a ciascun collaboratore**, indipendente **dall'effettiva corresponsione da parte dell'imprenditore** della quota spettante a ciascuno di essi.



### Nota bene

Resta ben inteso che tutte le **movimentazioni finanziarie** (intercorrenti tra il titolare e i collaboratori) relative **alla liquidazione degli utili di impresa e/o degli incrementi di valore dell'azienda**, sono **irrilevanti fiscalmente**, ossia **indeducibili dal reddito dell'impresa familiare** e non imponibili per il collaboratore familiare.

### IMPRESA FAMILIARE: ADEMPIMENTI DI FINE ANNO

Tipologia di operazione	Data di stipula atto	Decorrenza effetti fiscali
Costituzione di una nuova impresa familiare	Entro il 31.12.2024	dal 2024
Enunciazione di impresa familiare relativamente ad un'impresa già esistente	Entro il 31.12.2024	dal 2025



Ingresso nell'impresa familiare di un nuovo Entro il 31.12.2024  
collaboratore

dal 2025