



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF183

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	COMPENSI A FAMILIARI – DEDUCIBILITÀ PER IMPRESE E PROFESSIONISTI
RIFERIMENTI	ART. 5 C. 5, ART. 8 C. 1, ART. 54 C. 6 BIS, ART. 60 TUIR; CM 25/1995; RM 113/2002
CIRCOLARE DEL	24/10/2017

Sintesi: nell'ambito del reddito d'impresa e di lavoro autonomo è prevista una particolare disposizione antielusiva che considera non deducibili i compensi a determinati familiari: coniuge, figli minorenni, figli maggiori d'età permanentemente inabili al lavoro e ascendenti.

La disposizione:

- opera per qualsiasi attività lavorativa del familiare che non rientri in un'attività di impresa o professionale svolta da quest'ultimo
- non opera nei confronti delle società

Alla indeducibilità del committente si contrappone la non imponibilità del reddito per il prestatore; tale indeducibilità (committente)/non imponibilità (prestatore) non si estende ai contributi previdenziali.

Con disposizione avente finalità eminentemente antielusiva, è prevista l'ineducibilità dell'opera prestata dai familiari "più stretti" nell'ambito:

- ⇒ sia del reddito di lavoro autonomo
- ⇒ che del reddito di impresa.

LAVORATORI AUTONOMI - COMPENSI AI "FAMILIARI"

Il **comma 6 bis, art. 54** Tuir stabilisce l'impossibilità di dedurre i compensi corrisposti ai familiari da parte dell'esercente arti e professioni:



*6-bis. Non sono ammesse deduzioni per i compensi al **coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché' agli ascendenti** dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione. I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.*

PERCIPIENTI INTERESSATI DALLA INEDUCIBILITÀ

La norma citata non fa riferimento generico al termine "familiari", ma elenca in via tassativa i soggetti nei confronti dei quali vige l'ineducibilità dei compensi:

- il **coniuge**
- gli **ascendenti** (genitore, nonno, trisavolo; non è fatto riferimento agli ascendenti del coniuge)
- i **figli** (anche affidati/adottati) **minori di età**
- i **figli** (anche affidati/adottati) maggiori di età **permanentemente inabili al lavoro**.



Coniuge separato: il coniuge separato

- permane un "familiare" fino alla sentenza di divorzio
- e, pertanto, rientra tra i soggetti caratterizzati dall'ineducibilità dei compensi

PERCIPIENTI ESCLUSI DALLA INEDUCIBILITÀ

Per converso, risultano **deducibili** i compensi erogati a qualsiasi soggetto non incluso nella disposizione.

Esempi:

- **figli** (anche affidati/adottati) **maggioresnni**
- altri discendenti (**figli dei figli**)
- altri parenti (**fratelli, cugini, zii, ecc.**)
- **affini** (cognati, suoceri, nuore, generi)

LAVORO PRESTATO O OPERA SVOLTA

Rientra sempre nell'ambito di applicazione dell'ineducibilità, per i soggetti sopra interessati, il lavoro prestato:

- ⇒ con rapporto di **lavoro dipendente**
- ⇒ con rapporto di **collaborazione** coordinata e continuativa
- ⇒ a titolo di **prestazione occasionale** (reddito diverso di lavoro autonomo o da attività commerciale).

L'ineducibilità si estende, oltre che alla retribuzione, anche:

- agli accantonamenti di quiescenza e previdenza maturati (**TFR, ecc.**)
- ai premi pagati alle compagnie assicurative in sostituzione dei suddetti accantonamenti
- altre indennità/compensi accessori corrisposti in relazione ai rapporti di cui sopra (**trasferte** forfettarie, ecc.).



Rimborsi documentali: si deve ritenere:

- attratto ad ineducibilità qualsiasi emolumento che abbia natura retributiva (anche differita, come il TFR)
- escluso dall'ineducibilità rimborso documentale (considerato che, dal punto di vista civilistico e reddituale, non viene inquadrato tra le spese del personale - B.9 - ma mantiene la propria natura originaria).

Esempio: in relazione ad una trasferta effettuato dal coniuge dipendente per esigenze di lavoro:

- l'indennità forfettaria di €. 46,48 sarà non deducibile
- rimborso documentale per la spesa del pasto risulterà deducibile

Non è chiaro il trattamento da riservare ai rimborsi chilometrici.



ATTENZIONE - CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

Rimangono deducibili i contributi previdenziali (INPS dipendenti, IVS o Gestione separata) e assistenziali (Inail) versati dal professionista per i soggetti sopra indicati.

In base alla *ratio* che sottende la disposizione, tali costi difficilmente possono rientrare in un calcolo di convenienza effettuato dal professionista.

ONERI CONTRIBUTIVI E ASSICURATIVI A CARICO DEL COLLABORATORE

La quota degli oneri contributivi e assicurativi, a carico del collaboratore, può essere alternativamente trattenuta dai compensi (quota di 1/3) e risultare ineducibile per il professionista (e di converso non imponibile per il collaboratore)

sostenuta direttamente dal professionista che la versa unitamente alla quota a suo carico (1/3+2/3), nel qual caso concorre a determinare l'importo deducibile per il professionista (e di converso non potrà decurtare i redditi non imponibili del collaboratore).

RETRIBUZIONE/COMPENSO



INDEDUCIBILE

CONTRIBUTI INPS/INAIL



DEDUCIBILI

PRESTAZIONI DI LAVORO AUTONOMO

La CM 25 del 6/12/1995 ha precisato che:



[...] la disposizione in esame usa la locuzione “lavoro prestato” con riferimento al lavoro dipendente e “opera svolta” con riferimento ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nonché occasionale. Proprio la locuzione “opera svolta”, infatti, **non si può riferire ai lavoratori autonomi esercenti arti e professioni**, in quanto questi ultimi non svolgono un’opera per conto di un terzo ma prestano autonomamente servizi a terzi”

In sostanza, l’indeducibilità in esame:

- ➔ non riguarda i compensi di tipo “professionale”
- ➔ cioè quelli prestati dal **familiare nell’ambito di un’attività gestita con partita IVA**

con ciò ritenendosi estesa **non solo al professionista**, ma anche **all’imprenditore** (che, ai sensi dell’art. 2222 CC, risulta “prestatore d’opera” verso terzi in generale, e, quindi, anche verso il familiare – v. CTP Cremona sent. n. 93/2/17 del 20/04/2017).

In tal caso la prestazione autonoma abituale risulta deducibile in capo al “committente” ed attratta nell’ambito del reddito di lavoro autonomo per il prestatore.

Esempi:

- Moglie commercialista fattura le prestazioni di consulenza fiscale al marito avvocato.
- Figlio medico fattura le proprie prestazioni al padre medico.



IMPRENDITORE - COMPENSI AI “FAMILIARI”

L’art. 60 TUIR stabilisce l’impossibilità di dedurre i compensi corrisposti ai familiari da parte dell’imprenditore:



1. 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 d’età e permanentemente inabili al lavoro, nonché dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all’impresa di cui al comma 4 dell’articolo 5.

La disposizione è sostanzialmente **coincidente con quella riferita ai lavoratori autonomi** per quanto concerne:

- percipienti interessati ed esclusi
- lavoro prestato ed opera svolta
- prestazioni di lavoro autonomo.

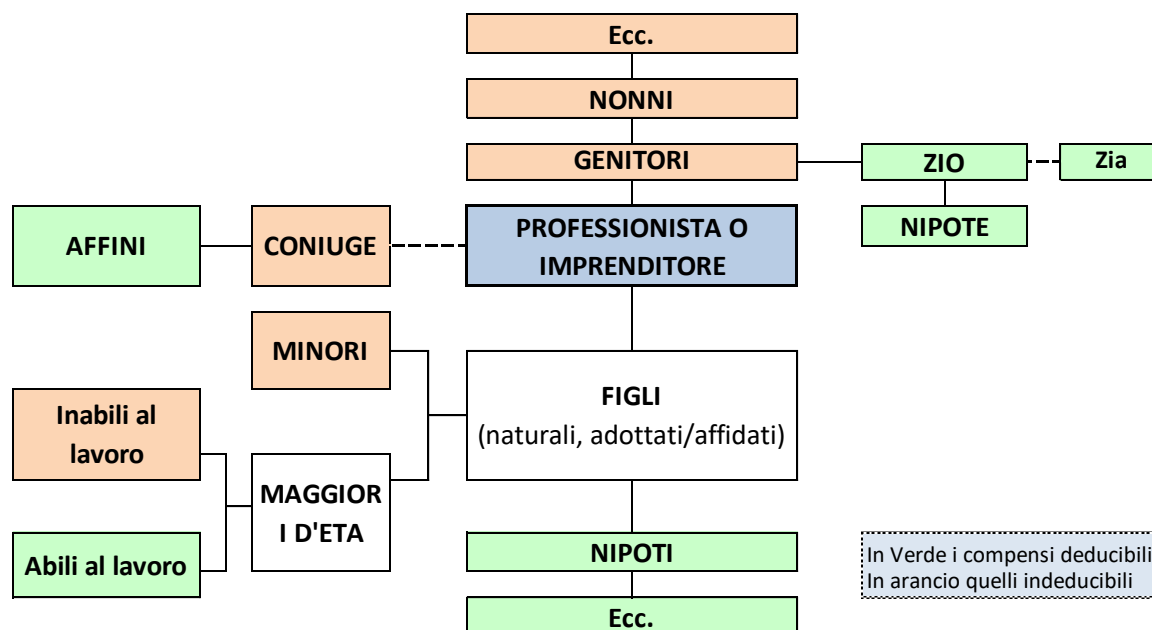
PARTECIPANTI ALL’IMPRESA FAMILIARE

Per presunzione assoluta per i familiari dell’impresa familiare di cui all’art. 5 c. 4 Tuir:

- ⇒ opera l’indeducibilità dei compensi per il lavoro o l’opera prestata nell’impresa
- ⇒ in quanto gli stessi sono “imputati” ai collaboratori (l’effetto sul reddito del titolare è tuttavia inalterato).

Nell'ipotesi di impresa familiare, sono coinvolti nella disciplina di indeducibilità anche i seguenti soggetti:

parenti in linea retta	→	padre madre, nonni e bisnonni
parenti in linea collaterale	→	fratelli, zii (fratelli del padre o della madre)
affini in linea retta	→	suocero/a, padre e madre del suocero/a
affini in linea collaterale	→	cognati



SOCIETÀ DI PERSONE E DI CAPITALI

L'ambito soggettivo di applicazione della indeducibilità (RM 113/2002):

- è **limitato esclusivamente all'impresa individuale** (anche in forma di impresa familiare)
- **non anche alle società**, nei confronti delle quali non è possibile individuare una "familiarità"

Risultano pertanto **estranee all'applicazione dell'indeducibilità** le remunerazione e i compensi corrisposti **ai familiari dei soci o degli amministratori** relativamente **alle società**:

- di capitali (Srl/Spa)
- o di persone (Snc/Sas).

Allo stesso modo, risulta deducibile (per cassa) il compenso di un amministratore non socio che sia coniuge di uno dei soci (es: marito amministratore della Srl unipersonale della moglie).



RM 113/2002: "si ritiene che gli articoli 8, comma 1, ultimo periodo e 60 del "nuovo" TUIR sono da riferirsi al solo imprenditore individuale/persona fisica e non anche all'impresa esercitata in forma collettiva"

COMPENSI NON IMPONIBILI PER I PERCIPIENTI

In applicazione del principio di divieto di doppia imposizione, è disposto che:

- gli importi **indeducibili** per il **professionista** o per **l'imprenditore**
- risultano **non imponibili per il percipiente** (coniuge, figlio minorenni o inabile, ascendente ecc.):



Art. 54, c. 6-bis ultimo periodo TUIR: "I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti"



Art. 8 Tuir: "Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'art. 60".

Busta paga: in presenza di lavoro subordinato, il cedolino paga:

- non riporta alcuna ritenuta Irpef
- assoggetta regolarmente da Inps la retribuzione (deducibile per il datore di lavoro).

PRESUNZIONI DI ASSENZA DI "LAVORO SUBORDINATO"

Una ulteriore cautela **nell'assunzione/conferimento di incarichi** a familiari riguarda le seguenti **presunzioni di fatto** (non legali, in quanto non previste dalla legge) con riferimento alle persone legate da vincoli di parentela o affinità:

- a) di **gratuità della prestazione lavorativa** (ai fini reddituali e previdenziali): fra persone che siano **conviventi**
- b) di **svolgimento dell'attività nell'ambito dell'impresa familiare**: ai fini previdenziali



Previdenza: in ambito **societario**, il rapporto di lavoro col **familiare convivente/coniuge** si presume a **titolo oneroso** se il familiare che beneficia dell'opera **non è socio di maggioranza e non è amministratore unico** (Circ. Inps 179/1989).



Cass. sent. 2/08/2010 n. 17992: nell'ambito dell'impresa familiare, anche laddove "non operi presunzione di gratuità delle prestazioni lavorative rese tra persone legate da vincoli di parentela o affinità, la parte che faccia valere diritti derivanti dal **rapporto lavorativo** ha comunque l'**obbligo di dimostrarne gli effetti costitutivi**, con particolare riferimento a quelli inerenti l'onerosità e la subordinazione" (di analogo tenore la Cass. sentenza 1833/2009).

In passato si è generato un notevole contenzioso in materia, in particolar modo per quanto riguarda l'assunzione del coniuge, dovendosi poter dimostrare la "subordinazione gerarchica" del familiare (il problema è analogo all'assunzione come lavoratore subordinato di un amministratore delegato).

Nel seguito si riassumono gli ulteriori interventi più significativi della giurisprudenza di Cassazione di merito.

CASSAZIONI	SENTENZA
n. 7260/2009 n. 1833/2009 n. 5632/2006	<i>L'attività lavorativa svolta all'interno di un contesto familiare in favore del convivente di fatto trova abitualmente la sua causa nei vincoli di solidarietà e affettività esistenti, che di regola sono alternativi ai vincoli tipici di un rapporto a prestazioni corrispettive, qual è il rapporto di lavoro subordinato.</i>
n. 24700/2005	<i>La sussistenza dell'impresa familiare, per il suo carattere residuale, non può ritenersi presunta. Deve essere dimostrata rigorosamente e pertanto, ove venga dedotta e reclamata la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato, non si può esigere da chi reclaims tale sussistenza che egli in via preventiva dimostri che non vi sia stata un'impresa familiare con il familiare-imprenditore per il solo fatto che la prestazione lavorativa si sia svolta nell'ambito di un aggregato familiare, posto che – come specificato sopra – la sussistenza dell'impresa familiare deve essere dimostrata rigorosamente o attraverso la produzione dell'atto negoziale intervenuto tra i familiari partecipanti o, quanto meno, in via presuntiva attraverso fatti univoci e concordanti non smentiti da una contraria prova testimoniale.</i>
n. 18284/2003	<i>Per la prova di un rapporto di lavoro tra persone legate da un vincolo di parentela, affinità o coniugio, anche non conviventi, sussiste una presunzione di gratuità delle prestazioni lavorative. Tale presunzione non è, però, assoluta o così rigorosa, come nel caso di rapporto di lavoro tra coniugi, da escludere in modo assoluto la prova contraria.</i>
n. 7845/1993	<i>La presunzione di gratuità delle prestazioni lavorative rese in ambito familiare, che trova la sua fonte nella circostanza che tali prestazioni vengono normalmente rese "affectionis vel benevolentiae causae", può essere superata dalla parte che faccia valere in giudizio diritti derivanti da tali rapporti solo con una prova rigorosa degli elementi costitutivi del rapporto di lavoro subordinato e, in particolar modo, dei requisiti indefettibili della</i>

	<i>subordinazione e della onerosità; in tale contesto, l'avvenuto pagamento dei contributi dell'assicurazione obbligatoria non può assumere, senza il riscontro di altre risultanze positive, valenza probatoria univoca e determinante.</i>
n. 3975/2001	<i>Il rapporto di scambio tra prestazione lavorativa e retribuzione costituisce uno degli elementi costitutivi del contratto di lavoro subordinato come delineato dall'articolo 2094 del Codice civile, valendo a distinguerlo, tra l'altro, sia dalla prestazione di lavoro a titolo gratuito, sia dai rapporti di tipo associativo; tuttavia in genere, e quanto più il rapporto assuma per altri versi le caratteristiche tipiche dei rapporti a carattere oneroso, opera al riguardo la presunzione (di fatto) di onerosità, basata sui criteri della normalità, della apparenza e della buona fede, a tutela del ragionevole e legittimo affidamento della parte interessata. Sempre che non sussistano invece i presupposti per l'operare di una presunzione di gratuità, correlata alle situazioni in cui i criteri della normalità e dell'affidamento conducano a un'opzione in tal senso.</i>
n. 8330/2000	<i>Nel caso di saltuarie e occasionali prestazioni lavorative rese da un soggetto inserito di fatto come convivente in un gruppo familiare (con relativa comunanza di vita e di interessi) e a favore di uno dei componenti del gruppo stesso, opera la presunzione di gratuità delle prestazioni. Nel caso trattato da questa decisione, da un lato le prestazioni sono state rese dal figlio nell'ambito dell'azienda della madre con cui egli conviveva; e questo intenso vincolo intensifica la presunzione di gratuità, che la mera convivenza familiare è sufficiente a costituire.</i>
n. 14579/1999	<i>Per negare che le prestazioni lavorative svolte nell'ambito di un gruppo parentale diano luogo a un rapporto di lavoro subordinato o di parasubordinazione occorre accertare l'esistenza di una partecipazione costante dei vari membri alla vita e agli interessi del gruppo, ossia uno stato di mutua solidarietà e assistenza, dovendo in difetto di ciò – specie quando le prestazioni lavorative siano svolte nell'ambito di un'attività professionale esercitata al di fuori della comunità familiare – escludersi l'ipotesi del lavoro gratuito, la cui presunzione peraltro non opera quando i soggetti non convivano sotto il medesimo tetto, ma risiedano in unità abitative autonome e distinte.</i>
n. 11332/1999	<i>Titolo per la partecipazione all'impresa familiare è la prestazione, in modo continuativo, dell'attività di lavoro nella famiglia. Tale attività si traduce nel diritto ad una quota di partecipazione agli utili, ai beni acquistati con essi e agli incrementi dell'azienda, in proporzione alla quantità e alla qualità di lavoro prestato; tale quota, pertanto, non può che essere determinata in relazione agli utili non ripartiti al momento della cessazione nella prestazione lavorativa o della alienazione dell'azienda, nonché in relazione all'accrescimento della produttività dell'impresa, in proporzione all'apporto dell'attività del partecipante</i>
n. 5363/1998	<i>Da un lato sussiste la presunzione di gratuità delle prestazioni lavorative rese tra persone conviventi, legate da vincoli di parentela, dall'altro che tale presunzione opera anche quando l'attività lavorativa sia svolta a favore di una società di persone, che risulti composta da due soci.</i>