

## **Alcune osservazioni sul bilancio d'esercizio dell'impresa familiare**

La necessità di quantificare ed esporre in bilancio l'insieme dei diritti vantati dai collaboratori familiari dell'imprenditore ai sensi dell'art. 230 bis del c.c. è venuta alla luce in modo evidente soltanto nel 1985, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 19 dicembre 1984 n° 853, convertito con modificazioni nella legge 17 febbraio 1985 n° 17. Come è noto, tale normativa ha consentito il conferimento agevolato in società di persone delle aziende gestite da quegli imprenditori individuali che si trovavano nelle condizioni previste dall'art. 230 bis c.c.: ciò ha provocato l'esigenza di predisporre un bilancio di conferimento, nel quale necessariamente doveva essere indicato il debito dell'impresa nei confronti dei collaboratori familiari, scaturente dall'insieme dei diritti da questi ultimi vantati a sensi di legge.

È quanto meno sorprendente che dall'entrata in vigore della legge 19 maggio 1975 n° 151, concernente il nuovo diritto di famiglia, che ha introdotto l'art. 230 bis c.c., per un decennio nessuno abbia manifestato l'intenzione di redigere un bilancio dell'impresa familiare tenendo conto di questa particolare posta del passivo. Infatti, ci sembra che anche nel bilancio d'esercizio (oltre che in quello di conferimento) debba inserirsi il debito verso i collaboratori familiari che «...partecipano agli utili... ed ai beni acquistati con essi, nonché agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento...»: la mancanza di tale indicazione provocherebbe una errata valutazione del netto patrimoniale.

Dopo averne individuato la necessità, occorre soffermarsi sulla difficoltà di valutazione di tale voce, che risulta composta di molteplici parti, ciascuna rispondente ad un diverso «diritto» del partecipante.

In primo luogo occorre individuare la quota di utile d'esercizio spettante ai collaboratori in relazione alla quantità e qualità del lavoro prestato in tale esercizio: è questo il dato più immediato, e spesso l'unico che si riscontra nei bilanci. La sua quantificazione, che a prima vista potrebbe sembrare abbastanza semplice, costituirà, invece, il problema interpretativo più complesso, come meglio vedremo in seguito.

La seconda parte del debito verso i collaboratori riguarda invece fenomeni passati, la cui interpretazione si presta a varie soluzioni. Possiamo individuare una prima «fascia» di possibili debiti per utili accantonati: se le distribuzioni di utili sono sempre avvenute in base alle rispettive quote di ripartizione, ovvero se non sono mai avvenute, risulta evidente che tali utili accantonati saranno di spettanza del titolare e di ciascun collaboratore secondo le quote medesime; nel caso invece in

cui siano state effettuate distribuzioni secondo altri criteri, tali distribuzioni dovevano considerarsi «in conto, salvo conguaglio» e pertanto i residui utili accantonati saranno imputabili per il relativo saldo.

A questo punto sembrerebbe abbastanza agevole quantificare l'importo del debito: occorre invece tener presente che la definizione della «quota» di spettanza del collaboratore, perno di tutta l'imputazione, è quanto mai difficoltosa, se non ricondotta al risultato di un'azione contrattuale.

La difficoltà è insita nella natura di prestazione dell'opera del collaboratore, che indubbiamente fornisce all'impresa un fattore della produzione, per cui al relativo esborso sarebbe logico far corrispondere il concetto di «costo»: tale concetto, però, è estraneo alla procedura di ripartizione dell'utile cui fa espresso riferimento la norma del codice. È evidente, peraltro, che, ove si escluda, secondo un'opinione assolutamente prevalente, la qualifica di imprenditore estesa al collaboratore familiare, non resta altro che considerare il rapporto tra titolare e familiare una sorta di associazione in partecipazione «sui generis»: occorre infatti notare che l'art. 230 bis c.c. esclude espressamente ogni fattispecie riconducibile «..ad altro rapporto giuridico...».

La seconda «fascia» riguarda gli incrementi patrimoniali, corrispondenti alle cosiddette «riserve di capitale», ovvero quelle riferibili a possibili rivalutazioni di cespiti, ed in ogni caso quelle indipendenti dall'accantonamento di utili.

Per l'attribuzione di tali riserve a nostro avviso non si possono utilizzare gli stessi coefficienti previsti per la ripartizione dell'utile: si possono suggerire altri quozienti che tengano conto anche del diverso rapporto di proprietà del capitale netto. Troviamo a questo punto difficoltà ancor più profonde, dovute al fatto che il legislatore civile ha volutamente reso più complesso il problema, introducendo il concetto di «...partecipazione... ai beni acquistati... con gli utili...».

Dalla lettera della norma si dovrebbe dedurre che sono da ripartire anche le eventuali plusvalenze conseguite dalla vendita di beni dell'imprenditore, non facenti parte dell'attivo aziendale, ma acquistati dall'imprenditore medesimo (anche) con i redditi dell'impresa familiare.

Il problema è complicato dalla considerazione che potrebbe non essere equo applicare a tali incrementi i medesimi coefficienti di ripartizione ed in ogni caso si dovrebbe enucleare il risultato di eventuali operazioni speculative, o comunque commerciali, attribuibili al solo titolare.

Per quanto riguarda l'avviamento, infine, si ripropongono tutte le problematiche inerenti la sua quantificazione ed i metodi di calcolo. In particolare:

- a) se per avviamento s'intende la differenza fra il «valore dell'azienda in funzionamento» e il valore del capitale netto, risultante dall'ultimo bilancio, rettificato mediante l'aggiunta di tutti gli incrementi patrimoniali, allo-

ra la sua ripartizione, in quanto «sovrareddito» in senso ampio, va fatta, compatibilmente con quanto in precedenza osservato, in base alle percentuali di partecipazione agli utili di ciascun collaboratore. Ognuno di essi avrà infatti contribuito a garantire all'impresa la «capacità di produrre sovrareddito» in misura proporzionale alla quantità e qualità del proprio lavoro;

- b) se per avviamento s'intende la differenza fra il «valore dell'azienda in funzionamento» e il valore del capitale netto, risultante dall'ultimo bilancio ma non comprensivo degli incrementi patrimoniali, allora, poiché in tal caso l'avviamento è un complesso di elementi ravvisabili sia nella capacità di reddito dell'impresa sia nel suo capitale, esso verrà ripartito nello stesso modo in cui sono state ripartite le riserve di capitale, quindi in relazione alla proporzione esistente fra le varie quote di partecipazione ed il capitale netto;
- c) se, infine, per avviamento s'intende la capitalizzazione del «puro profitto», quindi già al netto delle remunerazioni e della totalità dei costi figurativi ivi compresi gli «interessi di computo» sui capitali complessivamente investiti dai collaboratori familiari, allora esso non va proprio ripartito in quanto di spettanza del solo imprenditore.

Rimane ora da considerare un'ultima particolarità: se si sostiene che il diritto di partecipazione agli utili da parte del collaboratore non deve venir intaccato da eventuali successive perdite, si assiste ad uno strano funzionamento delle riserve di utili, per cui si potrebbe arrivare paradossalmente ad un dissesto patrimoniale dell'imprenditore, pur in presenza di riserve esuberanti. Infatti, qualora una perdita d'esercizio ecceda la quota di capitale netto di spettanza del titolare dell'impresa e si ritenga ormai acquisito il diritto da parte del collaboratore familiare alla percezione della quota di sua competenza, è evidente che si dovrebbe rilevare un deficit patrimoniale.

Possiamo concludere questi brevi note con l'auspicio che venga approfondito l'argomento, tanto da un punto di vista scientifico di interpretazione, quanto da un punto di vista pratico ed applicativo: in caso contrario, si rischierà di considerare «di serie B» una larga fascia di imprese piccole e meno piccole, la cui categoria, una volta «creata» dal legislatore civile e fiscale, viene successivamente abbandonata a se stessa, priva di strumenti specifici di tecnica amministrativa<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Nella stesura del presente articolo, mi sono avvalso della ricerca effettuata sotto la mia guida dalla Dr.ssa Silvia Maccolini in occasione della sua tesi di laurea: a lei va il mio sincero ringraziamento.