

IL REGIME FISCALE DEI PATTI DI FAMIGLIA

di *Annamaria Fasano*

SOMMARIO: 1. Inquadramento - 2. Il patto di famiglia e la cessione delle quote di partecipazione aziendale.- 3. L'imposta di donazione e i legittimari non beneficiari del patto di famiglia.

L'art. 768 bis c.c. stabilisce: “ *E' patto di famiglia il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti?*”.¹ Con lo scopo di adeguare il diritto successorio alle esigenze del sistema economico, la legge 14 febbraio 2006, n. 55, ha introdotto nel libro II (“Delle successioni”) al titolo IV del Codice Civile, un nuovo capo V-bis rubricato “Patto di Famiglia”, composto dagli articoli da 768- bis a 768 – octies. Il legislatore, con la disposizione in commento, ha inteso dare attuazione alle disposizioni internazionali della Commissione Europea, stabilite con la raccomandazione n. 94/1069 del 7 dicembre 1994, con si era manifestato l'intento di salvaguardia del passaggio generazionale delle imprese. La Commissione rilevando la difficoltà dei successori di liquidare gli altri coeredi, evidenziò come il pagamento delle imposte di successione e donazione rappresentassero un rischio per l'equilibrio finanziario dell'impresa, sicchè una delle principali cause ostative al buone esito della successione era rappresentato proprio dal correlativo carico fiscale.

Con l'istituzione del patto, l'imprenditore può anticipare la successione nell'impresa, con l'accordo di tutti coloro che, in caso di apertura della successione, al momento della stipula del patto, assumerebbero la qualità di legittimari, in modo tale da regolare per

¹ In ordine all'inquadramento giuridico dell'istituto non si registra concordia di opinioni tra gli interpreti. Secondo l'indirizzo prevalente il patto di famiglia integrerebbe una donazione con onere imposto dalla legge, ma vi è anche chi ritiene che l'essenza funzionale dell'istituto è costituita non dal trasferimento (realizzabile anche mediante i preesistenti strumenti contrattuali) ma anche dalla stabilità degli effetti. Altri interpreti riconducono il patto al contratto a favore di terzi, ove lo stipulante è l'imprenditore, interessato alla stipulazione al fine di consentire la prosecuzione dell'impresa, promittente è il beneficiario e i terzi sono i futuri legittimari. Altri autori, ancora, ritengono il patto un contratto a causa complessa al contempo attributiva e distributiva.

tempo il passaggio generazionale nella gestione dell'impresa, evitando che, al momento della sua morte, l'azienda o le partecipazioni al capitale sociale della società cadano nella comunione ereditaria (con il rischio di frazionamento in conseguenza della divisione).

Il patto di famiglia è un contratto plurilaterale, *inter vivos*, ad effetti reali rientrando nell'ambito degli atti a titolo gratuito, con il quale l'imprenditore trasferisce in tutto o in parte la propria azienda (o, in tutto o in parte, le proprie quote di partecipazione) ad uno o più discendenti, specificamente individuati dal soggetto disponente, nel rispetto delle disposizioni civilistiche concernenti l'impresa familiare e la disciplina delle società. Al contratto devono partecipare, secondo quanto previsto dall'art. 768 quater comma 1, c.c., non solo il disponente e beneficiario, ma anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio del debitore. Per consentire il controllo del passaggio generazionale dell'impresa, con il patto di famiglia si concede all'imprenditore -per atto *inter vivos* immediatamente efficace – di individuare nella cerchia dei propri discendenti il soggetto o i soggetti ritenuti più idonei a proseguire l'attività imprenditoriale, pur non pregiudicando gli altri discendenti, i quali hanno il diritto a vedere liquidata la quota assegnata ad altri con un equivalente in denaro.

2. Il patto di famiglia e la cessione delle quote di partecipazione aziendale

In ipotesi di patto che preveda la cessione delle quote di partecipazione aziendale, l'istituto deve avere ad oggetto una partecipazione che consenta (anche solo potenzialmente) al cessionario di continuare ad esercitare nell'azienda quel potere gestionale già presente in capo al cedente o, comunque, di influire sulle scelte gestionali della società.

Mediante il patto, il legislatore ha voluto prestare tutela all'attività imprenditoriale, non esclusivamente nell'interesse dell'imprenditore e della sua famiglia, ma anche ai fini di tutela di interessi superindividuali alla conservazione di efficienza delle unità produttive e non già per rafforzare la posizione del disponente. Infatti, la legge ha introdotto un contratto a struttura rigida avente ad oggetto beni produttivi e che necessita, per il perfezionamento, della partecipazione di tutti i legittimari.

Lo strumento negoziale del patto di famiglia realizza dunque l'obiettivo di garantire l'univocità del controllo e della *leadership* dell'azienda, evitando qualsivoglia forma di frammentazione del complesso produttivo che potrebbe eziologicamente essere determinata per effetto dell'apertura della successione ereditaria in via ordinaria. Con l'istituto, il legislatore ha inteso, altresì, prevenire liti tra gli eredi, che potrebbero compromettere l'assetto organizzativo predisposto dall'imprenditore per la propria azienda, così evitando il fenomeno della c.d. "deriva generazionale", ossia il fallimento della società connesso ad un'errata gestione dei profili legati alla successione nell'impresa. In tal modo, si garantisce la stabilità del passaggio generazionale dell'azienda familiare, con un'anticipazione temporale delle vicende legate all'apertura della futura successione. Tale stabilità è garantita dal fatto che, una volta stipulato il patto, selezionati i discendenti idonei a proseguire l'attività di impresa e liquidati gli altri legittimari, questi ultimi non potranno più modificare la situazione successoria dell'azienda, come voluta e cristallizzata dall'imprenditore. Agli altri legittimari, rispetto ai beni di impresa oggetto del patto di famiglia, è preclusa l'azione di riduzione (art. 553 e ss. c.c.) o la richiesta di collazione. Il patto di famiglia si caratterizza essenzialmente per l'effetto preclusivo di ogni possibile contestazione e revisione dell'operazione al momento dell'apertura della successione.² Il patto di famiglia non è invece esentato dalla riunione fittizia.³ Con riferimento a tale questione, la dottrina si è espressa con indirizzi contrastanti. Secondo una prima teoria, l'esclusione da riduzione e collazione, prevista dall'art. 768 quater ult. comma, c.c., non determina l'irrilevanza del trasferimento ai fini della riunione fittizia e l'imputazione ex se, salvo dispensa. Un altro orientamento, invece, il bene produttivo non può essere preso in considerazione ai fini della riunione fittizia, e non deve essere imputato alla quota di legittima del disponente. I sostenitori di questa tesi ritengono che, ove così non fosse, la riunione fittizia avrebbe ad oggetto beni non valutati secondo criteri omogenei, alcuni valutati al momento della

² Si ritiene che non sia soggetto a collazione e riduzione nemmeno quanto i legittimari non assegnatari abbiano eventualmente ricevuto ex art. 768 quater, terzo comma, c.c., indipendentemente dal fatto che le assegnazioni siano avvenute tramite il patto di famiglia o per mezzo di successivi contratti collegati. Anche questi soggetti, infatti, sono qualificabili come contraenti, le cui attribuzioni patrimoniali non sono dunque soggette a collazione e riduzione (art. 768, quater, ultimo comma c.c.).

³ Cfr. Valeriani, *Il patto di famiglia e la riunione fittizia (una, due... mille riunioni fittizie)*, in AA.VV. *Patti di Famiglia per l'Impresa*, Milano, 2006, 123.

stipula del patto, ed altri, quelli trasferiti successivamente, valutati con strumenti diversi, e dopo la morte del disponente valutati al momento dell'apertura della successione.⁴

Ai sensi dell'art. 3, comma 4 –ter del TUS, “i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia.... a favore dei discendenti, e del coniuge di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta”.⁵

La lettura della norma impone una preliminare riflessione sul concetto di “trasferimento” che rientrerebbe nel regime di non assoggettamento ad imposta. Nel concetto di trasferimento certamente potrebbero essere ricomprese tutte le attribuzioni, anche in natura, che il discendente – beneficiario provveda ad effettuare.

L'art. 768 bis c.c. prevede che il patto di famiglia possa avere ad oggetto il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni sociali. Il trasferimento dell'azienda potrà essere totale o parziale ed, in quest'ultimo caso, la cessione dovrà avere ad oggetto un complesso di beni che consentano in concreto l'esercizio dell'attività di impresa.⁶

Per quanto concerne i patti di famiglia aventi ad oggetto il trasferimento di quote o azioni di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 73 comma 1, lett. a) d.P.R. 917/1986 è previsto che il

⁴ Questo indirizzo si basa sull'interpretazione dell'art. 564, comma 5, c.c. in forza del quale: “ogni cosa che, secondo le regole contenute nel capo II del titolo IV di questo libro, è esente da collazione, è pure esente da imputazione. Sicchè l'esenzione da collazione contenuta nell'art. 768 bis quarto comma c.c. determina anche l'esenzione dell'imputazione ex se. Cfr. Caccavale, *Il patto di famiglia*, in *Trattato del contratto*, Milano 2006, 603, il quale osserva come sia astrattamente sostenibile che l'efficienza dell'impresa non richieda di garantire all'assegnatario l'ulteriore privilegio dell'esenzione dalla riunione fittizia, ma, per altro verso, sempre l'efficienza dell'impresa richiederebbe di garantire non solo la stabilità dell'attribuzione del bene, ma anche quella dell'intero assetto economico realizzato attraverso il patto di famiglia. Per un approfondimento delle tesi citate cfr. Zoppini, *Profili sistematici della successione anticipata (note sul patto di famiglia)* in *Riv.dir.civ.*, 2007, 287; Gazzoni, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, in *Giust. civ.*, 2006, 218, e 225.

⁵ Il comma 78 articolo unico della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. legge finanziaria 2007) ha introdotto nel panorama normativo tributario la sottrazione della imposta sulle successioni e donazioni ai trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768 bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni”. L'innovativo intervento legislativo era stato da più parti e più versi invocato atteso che il legislatore istituendo il patto di famiglia non aveva specificamente regolamentato i profili fiscali. In questo modo si è inteso colmare la lacuna, ampliando l'ambito applicativo del trattamento fiscale esonerativo laddove ha previsto che esso trovi applicazione anche in caso di trasferimento del bene produttivo (azienda o partecipazione) al di fuori dello schema tipico del patto familiare.

⁶ In dottrina si sono prospettati due indirizzi. Un indirizzo minoritario sostiene che il patto di famiglia sarebbe applicabile a qualsiasi tipo di trasferimento di partecipazione sociale a prescindere dal fatto che l'imprenditore determini un influsso sul controllo o sulla direzione dell'impresa, mentre la tesi prevalente ritiene che il patto di famiglia debba essere unicamente applicabile al trasferimento delle partecipazioni sociali che consentano di garantire l'acquisizione di un potere di controllo e direzione dell'attività di impresa.

beneficio fiscale sia riconosciuto solo ai trasferimenti di partecipazioni sociali che consentono l'acquisizione ovvero l'integrazione del controllo sulla società secondo l'art. 2359 comma 1, n. 1, c.c.⁷

Le condizioni per l'esenzione sono che il destinatario del trasferimento sia un discendente del disponente e, se oggetto del trasferimento sono partecipazioni di società di capitali, detto trasferimento deve consentire al beneficiario di acquisire o integrare "il controllo" della società, che si realizza quando un soggetto dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di una società, ossia detiene più del cinquanta per cento delle quote o azioni della stessa, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria.

Inoltre, i beneficiari del trasferimento devono proseguire l'esercizio dell'impresa o detenere il controllo della società le cui quote sono state trasferite per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

E', pertanto, indispensabile che il trasferimento della partecipazione sociale in capo al soggetto assegnatario permetta al beneficiario di avere a disposizione la maggioranza dei voti da esercitare nell'assemblea ordinaria.

Come sopra osservato, la disposizione agevolativa contenuta nell'art. 3, comma 4 - ter, d.lg. cit. vincola la fruizione dell'agevolazione alla sussistenza in capo al beneficiario di una situazione di controllo di diritto. Pertanto, nell'ipotesi in cui una partecipazione di controllo, posseduta dal dante causa, venga frazionata tra più discendenti, l'agevolazione spetta esclusivamente per l'attribuzione che consente l'acquisizione o l'integrazione del controllo da parte del discendente.

Nel caso, invece, in cui il trasferimento della partecipazione di controllo avvenga a favore di più discendenti in comproprietà, ai sensi dell'art. 2347 c.c., il beneficio deve essere sempre riconosciuto, a condizione che i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune, che disponga della maggioranza dei voti esercitabile nell'assemblea ordinaria. Il legislatore ha prescritto una condizione

⁷ Per approfondimento cfr. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Dir.prat.trib.*, 2008, I, 565 ss.; Basilavecchia, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari. Le implicazioni del patto di famiglia. Aspetti sistematici*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Milano, 2006; Beghin, *La disciplina fiscale dei patti di famiglia*, in *Le leggi civili commentate*, a cura di Delle Monache, 2007, 97 e ss.

inderogabile ai fini dell'esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni che è strettamente connessa non solo alla prosecuzione dell'esercizio dell'attività di impresa da parte dell'erede beneficiario, ma anche al radicamento per un certo periodo di tempo del controllo sull'azienda.

Secondo l'interpretazione offerta dall'Agenzia delle entrate con Circ. Ag. Entrate n. 3/E/2008, Ris.Ag. Entrate n. 446/E del 18.11.2008, Ris. A. Entrate n. 75/E del 27.7.2010, Risposta dell'Agenzia delle entrate n. 37 del 7.2.2020 (non vincolanti per il contribuente, per il giudice e per la stessa autorità che l'ha emanate v. Cass. n. 6699 del 2014), se la partecipazione è frazionata tra più discendenti, l'agevolazione spetta esclusivamente per l'attribuzione che consenta l'acquisizione o l'integrazione del controllo da parte del discendente; se il trasferimento della partecipazione di controllo avviene a favore di più discendenti in comproprietà, il beneficio di cui trattasi è sempre riconosciuto solo ove l'attribuzione consenta ai discendenti in comproprietà di acquisire o detenere il controllo societario.

L'art. 3 d.lgs. n. 546 del 1990, infatti, testualmente dispone: *“In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a) del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività di impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza del beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata”*.

L'art. 3 dlgs. n. 546 del 1990 impone espressamente che il soggetto assegnatario continui nell'esercizio dell'attività di impresa, ovvero detenga il controllo della società per un periodo non inferiore a cinque anni decorrenti dalla data del trasferimento della

quota sociale o delle azioni, assumendone l'impegno nella dichiarazione di successione ovvero nell'atto di donazione.

Schematizzando è possibile asserire che:

a) Il trasferimento dell'azienda dal disponente all'assegnatario rientra nella previsione dell'art. 3, comma 4 ter, del d.gls. cit., e pertanto, esso non è soggetto all'imposta qualora i beneficiari si impegnino, con contestuale dichiarazione, a continuare l'esercizio d'impresa per almeno un quinquennio dalla data di stipula dell'atto.

b) Il trasferimento delle partecipazioni sociali rientra nella previsione del comma 4 – ter, precedentemente richiamato, solo qualora esse possano permettere il controllo, ai sensi dell'art. 2539, comma 1, n. 1, del c.c. delle società ex art. 73, comma 1, lett.a) del d.P.R. n. 917/1986. Ne consegue che il patto di famiglia avente ad oggetto partecipazioni che non permettano il controllo della società non rientra nella previsione di non assoggettabilità del tributo in esame.

La cessione contestuale del disponente di più quote societarie, per usufruire dell'esenzione, deve consentire che sia realizzato l'effettivo passaggio generazionale dell'impresa conservandone l'unitarietà e la funzionalità mediante il totale trasferimento del controllo di diritto dai disponenti ai discendenti, secondo la *ratio legis* del patto di famiglia e del beneficio fiscale.

3. L' imposta di donazione e i legittimari non beneficiari del patto di famiglia.

Sulla base del disposto ex art. 768 quater, comma 2, c.c., gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie sono tenuti a liquidare, in denaro o in natura, gli altri partecipanti al patto, a meno che questi ultimi non vi rinunzino in tutto o in parte⁸, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote, così come previsto dall'art. 536 c.c. e seguenti.⁹

⁸ Con riferimento alla rinuncia all'attribuzione in denaro o in natura loro spettante, che i partecipanti al patto di famiglia non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali possono effettuare ai sensi dell'art. 768 – quater, co.2, c.c., l'Agenzia delle Entrate ha osservato che tale rinuncia non ha effetti traslativi ed è, quindi, soggetta alla sola imposta di registro in misura fissa, dovuta per gli atti privi di contenuto patrimoniale ex art. 11, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986.

⁹ Ne consegue che dapprima si dovrà determinare il valore dei beni oggetto della liquidazione (azienda e/o partecipazioni) e successivamente si dovranno calcolare quote spettanti ai legittimari per legge ed infine

L'art. 768 quater, comma 3, c.c., dispone, inoltre, che i beni assegnati a seguito della stipulazione del contratto agli altri partecipanti non assegnatari dell'azienda, secondo il valore attribuito pattiziamente, sono imputati alle quote di legittima loro spettanti. L'assegnazione può essere disposta anche mediante la stipulazione di un successivo contratto, a condizione che sia espressamente dichiarato collegato al primo e purchè vi intervengano i medesimi soggetti che hanno partecipato al primo negozio o coloro che li abbiano sostituiti.¹⁰

La maggiore difficoltà che si incontra nella liquidazione degli altri legittimari è rappresentata dal fatto che il discendente assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni spesso non ha i mezzi sufficienti. Anche se la legge non dispone che sia il genitore che assegna l'azienda a liquidare gli altri legittimari, non va escluso che l'imprenditore, d'accordo con gli altri partecipanti al patto, possa comunque liquidare direttamente i discendenti non assegnatari.¹¹

Con riferimento alle imposte di donazione e successione,¹² va precisato che l'art. 2 d.l. n. 262 del 1990, estendendo l'imposizione al più ampio *genus* degli atti a titolo gratuito, rispetto alla *species* delle liberalità previste in origine dall'art. 1 del d.lgs. n. 346 del 1990, conduce a correlare il presupposto del tributo all'accrescimento patrimoniale del beneficiario. Secondo l'indirizzo sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità, le caratteristiche del patto di famiglia pongono in evidenza una piena corrispondenza al profilo oggettivo delle liberalità *inter vivos* e, quindi, determinano l'applicazione dell'imposta di donazione. Dal punto di vista impositivo, è considerata donazione non soltanto l'assegnazione dell'azienda, ma anche l'eventuale liquidazione a favore dei non assegnatari.

determinare le modalità di liquidazione (denaro e/o natura). La liquidazione è obbligatoria e la norma prevede che la liquidazione ai legittimari non assegnatari spetti agli assegnatari.

¹⁰ I partecipanti non assegnatari dell'impresa, ex art. 768 quater, secondo comma, c.c. avranno diritto ad una quota pari a quella individuata, in misura diversa a seconda della qualità e del numero dei legittimari, dagli artt. 537 e ss. c.c. La base del calcolo per determinare il valore delle quote riservate ai non assegnatari dell'azienda è rappresentata esclusivamente dai beni attribuiti con il patto.

¹¹ Un indirizzo della dottrina ritiene che la compensazione possa essere effettuata anche dal disponente stesso attraverso il cosiddetto patto verticale, opposto allo schema orizzontale nel quale l'imprenditore attribuisce l'azienda o le partecipazioni ad un discendente e sarà poi quest'ultimo a compensare i legittimari.

¹² Cfr. D. Stevanato, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, CEDAM 2000; F Pistolesi, *La rilevanza impositiva delle attribuzioni liberali realizzate nel contesto del trusts*, in Riv. dir. fin. sc. Fin. 2001, I.

Secondo la Corte di Cassazione l'obbligo dell'assegnatario di liquidare il legittimario non assegnatario ha natura di onere e non già carattere di corrispettivo. In ordine a tale aspetto viene in rilievo l'art. 58 comma 1 del d.lgs. n. 346 del 1990.

Infatti, la Corte di Cassazione ha affermato che: “ *Il patto di famiglia di cui all'art. 768 bis c.c. è assoggettato ad imposta sulle donazioni con riferimento sia al trasferimento d'azienda (o della partecipazione) dal disponente al discendente, salve le ipotesi di esenzione di cui all'art. 3, comma 4 ter, del d.lgs. n. 349 del 1990, sia alla corresponsione della somma compensativa della quota di legittima dell'assegnatario dell'azienda (o della partecipazione) ai legittimari non assegnatari, assumendo in quest'ultima ipotesi rilevanza l'aliquota e la franchigia relativa al rapporto tra assegnatario e legittimario*” (Cass. n. 32823 del 2018).

Quindi, il rapporto avente ad oggetto il pagamento di tali somme compensative e i relativi oneri fiscali, non è tra disponente e assegnatario, ma tra assegnatario e legittimario non assegnatario. Nel silenzio della legge, che non dispone che la liquidazione delle quote debba avvenire ad opera dell'imprenditore, le liquidazioni, siano esse effettuate in denaro o in natura, devono necessariamente provenire dall'assegnatario e non già dal disponente. Ne consegue che la sola esenzione dall'imposta di donazione di cui all'art. 3, comma 4 ter del d.lgs. n. 346 del 1990 è limitata al solo trasferimento aziendale o societario in senso stretto.

A seguito di tale interpretazione la franchigia che si applica sul rapporto intercorrente tra assegnatario e legittimario non assegnatario è di soli 100.000,00 euro e l'eccedenza è tassata al 6%.

La soluzione prospettata dalla decisione è stata molto criticata dalla dottrina, che ha rilevato come l'onerosità del trattamento fiscale rappresenti un ostacolo alla sopravvivenza dell'istituto, oltre al fatto che ragioni sistematiche rappresentano un ostacolo all'interpretazione offerta dalla Corte di Cassazione. Si è posto il problema della valutazione della liquidazione dei legittimari virtuali come atto di liberalità, quando invece è imposto dalla legge. La doverosità dell'attribuzione dovrebbe escludere ogni intento liberale dell'assegnatario.¹³ Inoltre, alcuni autori hanno rilevato una mancanza

¹³ Secondo questo indirizzo si renderebbe ancora più evidente l'incongruenza della soluzione adottata dalla Corte con il principio di capacità contributiva, stante l'assoggettamento dell'assegnatario ad una imposta non corrispondente all'effettivo incremento patrimoniale ricevuto, oltre che del legittimario virtuale ad aliquota

di coerenza logica tra la prima e la seconda parte dell'ordinanza, atteso che se si “accoglie l'idea (sul piano sia civilistico sia fiscale) che l'attribuzione al legittimario ha natura donativa, in quanto onere apposto dal disponente, non vi è ragione per qualificarla quale donazione dall'assegnatario al legittimario”¹⁴

La Suprema Corte, con la decisione n. 32823 del 2018, ha chiarito che il patto di famiglia è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o della partecipazione del disponente al discendente, sia nel caso della corresponsione di somma compensativa della quota di legittima da parte dell'assegnatario dell'azienda o della partecipazione sociale ai legittimari non assegnatari; tale ultima corresponsione è assoggetta ad imposta in base all'aliquota e alla franchigia relative non al rapporto tra il disponente e l'assegnatario, e neanche a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario non assegnatario.

A parere dei giudici di legittimità: “..lo stesso denaro (o bene in natura) necessario alle quote di liquidazione non può che provenire dall'assegnatario, non già dal disponente (articolo 768 quater) che ‘gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare’. Il che basta a inficiare l'assunto secondo cui l'aliquota (e la franchigia) dell'imposta di donazione in concreto applicabile sarebbe quella prevista in relazione al disponente, invece di quella prevista nel rapporto assegnatario – legittimario”. Se la dottrina concorda con l'impostazione della Corte, in ordine all'autonomia della donazione effettuata dall'assegnatario a favore del legittimario- sicchè si realizzerebbero due donazioni: una diretta (dal donante al donatario) ed una indiretta (dal donante al beneficiario dell'onere)- dissente dalle conclusioni a cui giunge. Si ritiene, infatti, che proprio seguendo questo percorso argomentativo non può che trarsi la conclusione per cui l'attribuzione dell'assegnatario al legittimario deve

(ed operatività di franchigia) non correlata al rapporto di parentela con l'effettivo disponente l'attribuzione in suo favore (v. Andrea Fedele, La Cassazione e il patto di famiglia, Riv. di diritto tributario, 22 gennaio 2019, supplemento on line)

¹⁴ Sono parole di Thomas Tassani, *La tassazione del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 20 gennaio 2019. L'autore rileva come la Corte sembra attribuire rilevanza al fatto che il denaro o bene in natura necessario alle quote di liquidazione non può che provenire dall'assegnatario, non già dal disponente, il che basta ad inficiare l'assunto secondo cui l'aliquota (e la franchigia) dell'imposta di donazione in concreto applicabile sarebbe quella prevista in relazione al disponente, invece di quella prevista nel rapporto assegnatario – legittimario. Il mero dato finanziario, della movimentazione del denaro, non sembra però sufficiente per giustificare la soluzione infine accolta, anche perché appare del tutto coerente con la natura di donazione modale (ed indiretta dal disponente al legittimario) la circostanza che sia il donatario/ assegnatario a dare esecuzione alla volontà del donante/disponente eseguendo l'onere negozialmente previsto.

qualificarsi come esecuzione dell'onere previsto dal disponente e, quindi, come autonoma donazione del disponente al legittimario.¹⁵

Recentemente la Corte ha rivalutato l'indirizzo espresso nel 2018, e con sentenza n. 29506 del 24.12.2020 ha affermato i seguenti principi di diritto: 1) *“Il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis e ss. c.c. è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari; 2) In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'art. 768 quater c.c., è applicabile il disposto dell'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio; 3) L'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 ter, d.lgs. n. 346 del 1990, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, non anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari”*.

Da quanto sopra, consegue che la liquidazione della somma di denaro operata nel patto di famiglia dal beneficiario del trasferimento della partecipazione nella società in favore del legittimario, non assegnatario, deve essere assoggettata all'imposta sulle donazioni, tenendo in considerazione l'aliquota e la franchigia corrispondenti al rapporto padre-figlio e non al rapporto fratello- sorella. La decisione è stata accolta con favore dalla dottrina che ha ritenuto pregevole l'intervento della Corte, pur con qualche critica con

¹⁵ Cfr, Thomas Tassani, op. cit. *“I passaggi interpretativi della prima parte dell'ordinanza avrebbero dovuto portare a nostro avviso, a confermare la sentenza di II grado nel senso di considerare l'attribuzione al figlio assegnatario quale donazione (indiretta) della madre, operata per il tramite di un onere derivante dal patto di famiglia. Le conclusioni della Corte sono invece di segno diametralmente opposto: “correttamente il prelievo tributario doveva essere determinato in ragione del rapporto intercorrente tra l'assegnatario ed il legittimario non assegnatario; non già di quello intercorrente (discendenza in linea retta) tra il disponente e l'assegnatario”. Ciò che maggiormente sorprende non è tanto la conclusione in sé, e nemmeno l'affermazione per cui il regime di esenzione di cui all'art. 3, comma 4 ter, TUS sarebbe applicabile al solo trasferimento avente ad oggetto aziende o quote societarie; a sorprendere è la mancanza di coerenza logica tra la prima e la seconda parte dell'ordinanza. In altri termini, se si accoglie l'idea (sul piano civilistico sia fiscale) che l'attribuzione al legittimario ha natura donativa, in quanto onere apposto dal disponente, non vi è ragione per qualificarla quale donazione dall'assegnatario al legittimario”*.

riferimento alla parte finale della sentenza, ove si esclude l'operatività, per gli importi liquidati ai legittimati virtuali, dell'esenzione disposta dall'art. 3, comma 4 ter, d.lgs. 346 del 1990 . Si ritiene, infatti, che l'esame del regime fiscale delle diverse attribuzioni patrimoniali disposte con il patto di famiglia induce a dubitare dell'assunto. Secondo questo indirizzo “ L'art. 3, comma 4 ter, per la stessa “ratio” che lo ispira, non delimiterebbe l'ambito di operatività dell'agevolazione con diretto riferimento alle singole attribuzioni successorie o liberali “non assoggettate” all'imposta, ma ha riguardato, testualmente, alla vicenda oggettiva del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni che intende promuovere. Sorge allora il dubbio che proprio un'interpretazione testuale (con risultato dichiarativo , non estensivo, né tantomeno analogico) della disposizione imponga di “non assoggettare” al tributo non solo le attribuzioni agli assegnatari, ma anche le liquidazioni agli assegnatari virtuali, così che l'imponibile agevolato corrisponda al valore dell'azienda o delle partecipazioni trasferite”.¹⁶

¹⁶ Sono parole di A. Fedele, *Il punto su... la Cassazione aggiusta il tiro sul regime fiscale del patto di famiglia*, *Rivista di Diritto Tributario*, supplemento online, 31 dicembre 2020.