



PATTO DI FAMIGLIA: L'INQUADRAMENTO TRIBUTARIO E CIVILISTICO

Simone Carunchio

ABSTRACT

A dieci anni dall'introduzione del patto di famiglia con la Legge n. 55/2006, art. 2, attraverso la quale sono stati inseriti gli artt. da 768-bis a 768-octies nel Codice Civile, è forse possibile cominciare a redigere una sorta di bilancio sullo stato attuale della tassazione, diretta e indiretta, dell'atto in esame e dei relativi trasferimenti in esso eventualmente previsti.

L'analisi dell'assoggettamento a tributo della stipula del patto di famiglia implica, soprattutto, l'analisi della cessione di azienda e di partecipazioni sociali, per quanto attiene all'imposizione diretta (ovverosia le norme sul reddito d'impresa e sui redditi diversi in merito a ricavi, plusvalenze e sopravvenienze), e l'analisi dell'imposta sulle donazioni in alternativa con l'imposta di registro e con l'imposta sul valore aggiunto, per quanto concerne quella indiretta.

Tale analisi verrà condotta, in assenza di una specifica normativa tributaria, assimilando il patto di famiglia a una donazione modale, nel solco delle teorie proposte dall'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza di merito.

Sommario: 1. Premessa – 2. Le origini dell'istituto e le problematiche civilistiche – 3. L'interpretazione dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza di merito: i tributi indiretti – 4. Le teorie civilistiche sul patto di famiglia – 5. La tassazione del patto di famiglia quale donazione modale. – 5.1. Le imposte indirette. – 5.1.1. L'imposta sul valore aggiunto – 5.1.2. L'imposta sulle donazioni. – 5.1.3. Le imposte ipotecaria e catastale. – 5.2. Le imposte dirette.

1. Premessa

A fronte di una scarsità documentale da parte della prassi e della giurisprudenza è possibile riscontrare una copiosità di interpretazioni dottrinarie assolutamente ragguardevole, che, purtroppo, nel riuscito tentativo di presentare dei lavori il più possibile completi – in certi casi superando forse la lettera e l'intento del legislatore –, invece di rendere la materia più chiara, hanno teso, talvolta, a rendere l'istituto e la relativa tassazione decisamente più oscuro, minando in tal modo la giusta aspettativa dell'operatore a un barlume di certezza del diritto. Corre l'obbligo di evidenziare, com'è stato fatto¹, che l'incertezza tributaria deriva principalmente dalle più diverse ricostruzioni civilistiche dell'istituto.

¹ CNN, studio n. 36-2011/T, *Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa*, p. 16: "non si può non considerare come tale tipizzazione [del patto di famiglia in quanto contratto] non sia stata accompagnata da una specifica regolamentazione di diritto tributario, ciò che ha comportato una inevitabile incertezza applicativa, con un notevole effetto disincentivante rispetto alla concreta adozione dello strumento".

Stante detta situazione, nel prosieguo si tratterà in primo luogo dell'origine dell'istituto (e di conseguenza della sua ratio e della sua natura in termini generali), per affrontare, poi, la posizione tributaria dell'amministrazione finanziaria e quella della giurisprudenza di merito. In terzo luogo, attraverso le indicazioni raccolte dalla prima analisi, si ricostruirà a quale interpretazione civilistica dell'istituto esse sembrano rifarsi e a quali, viceversa, esse non aderiscono. In ultimo, a seguito delle considerazioni che è possibile avanzare a partire dalla disamina civilistica, si proporrà un modello di tassazione del Patto di famiglia, che, lo si anticipa, pare assimilabile a quello della donazione modale.

Come si constaterà, la discussione tributaria involge principalmente la cessione gratuita di azienda e la cessione gratuita di partecipazioni, per quanto attiene all'imposizione diretta, e a quella che si potrebbe definire alternatività tra imposta di registro, imposta sul valore aggiunto e imposta sulle donazioni, per quanto concerne quella indiretta, sia per quanto concerne l'assegnazione dell'attività d'impresa sia per quanto concerne le compensazioni ai legittimari non assegnatari dell'attività.

2. Le origini dell'istituto e le problematiche civilistiche²

L'esigenza di tutelare il bene azienda, nonché l'attività imprenditoriale, in quanto bene sociale e non solo individuale, è più volte emersa nel corso della esistenza dell'ordinamento, soprattutto nei casi di passaggi generazionali delle piccole e medie imprese, normalmente a gestione familiare, in quanto in detti frangenti, spesso, si assiste a una disgregazione del patrimonio.

Prima dell'introduzione del patto di famiglia, le ipotesi possibili che venivano suggerite all'imprenditore ancora in vita che volesse preservare la sua 'creatura' erano quelle della donazione d'azienda, della vendita dell'azienda e, al limite, del trust. Questi istituti si erano però appalesati non idonei al raggiungimento dello scopo in quanto risultava difficile rispettare il diritto alle quote di legittima degli eredi e in quanto non veniva fissato il valore del bene donato al momento della stipula dell'atto. Tali contratti, pertanto erano (e sono) esposti in particolare all'azione di riduzione³.

² Per eventuali approfondimenti di quanto espresso in questo paragrafo si rinvia ai seguenti interventi dottrinari: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *IL patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007; F. Gerbo, *Il patto di famiglia: problemi dogmatici. Loro riflessi redazionali*, in *Rivista del notariato* n. 6/2007; F. Scodellari, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile e tributario*, Torino 2010, pp. 729 e ss.; G. Chiarizia, *Il patto di famiglia. Potenzialità e aspetti ancora critici*, in *Bollettino Tributario* n. 8/2012; D. Pirilli, *Patto di famiglia e interessi familiari*, in *Diritto di famiglia e delle persone* n. 4/2013; A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014.

³ Nel diritto delle successioni l'azione di riduzione è l'azione concessa ai legittimari o loro eredi o aventi causa, diretta a reintegrare le quote a essi spettanti, che siano state lese per effetto di donazioni o disposizioni testamentarie. Nel nostro ordinamento, infatti, la legge riserva ad alcuni soggetti (coniuge, figli e, in assenza di figli, ascendenti legittimi), una quota di eredità o altri diritti nella successione. Per poter esercitare l'azione di riduzione delle donazioni e dei legati il legittimario deve aver accettato l'eredità con beneficio d'inventario; è sufficiente l'accettazione pura e semplice per esercitare l'azione stessa nei confronti dei coeredi. Il legittimario deve però imputare alla propria quota le donazioni e i legati a lui fatti, salvo che ne sia stato espressamente dispensato dal testatore e sempre che le donazioni o i legati a lui fatti non ledano la legittima spettante ai coeredi. Il diritto di chiedere la riduzione è irrinunciabile finché vive il donante. Se la lesione della

Entrambe queste difficoltà, lo si anticipa, sono state superate con il patto di famiglia.

La spinta all'introduzione del nuovo istituto fu comunque offerta dalle raccomandazioni e dagli obblighi imposti a livello europeo.

In proposito occorre ricordare in primo luogo la raccomandazione della Commissione europea n. 94/1069, con cui si richiedeva l'adozione di misure idonee a facilitare il passaggio generazionale nelle piccole e medie imprese, al fine di assicurarne la sopravvivenza e di salvaguardarne i livelli occupazionali, anche in ottica tributaria, prestando attenzione soprattutto alle imposte successorie.

Tali indicazioni, in Italia, si tentò di recepirle prontamente. Difatti già nel corso della XIII legislatura fu presentato il disegno di legge n. 2799/1997, in cui venne proposto per la prima volta il contratto "patto di famiglia", il quale avrebbe trovato la sua disciplina in un eventuale art. 734-bis, C. C. - quindi immediatamente successivo all'art. 734, rubricato: "Divisione fatta dal testatore".

Tale disegno di legge non concluse il suo iter.

A seguito della comunicazione 98/C93/02 della Commissione europea, indirizzata espressamente all'Italia, fu presentato un ulteriore disegno di legge (n. 3870/2003); il quale, nemmeno, pervenne a buon fine.

In ultimo, con la già menzionata Legge n. 55/2006, fu introdotto in Italia il patto di famiglia.

Si evidenzia che detto contratto è stato inserito nel libro II, titolo IV, del C. C., dedicato alla divisione della massa ereditaria. Come intendere questa collocazione è stato oggetto di discussioni di non poco momento in quanto ciò influenzerebbe l'intendimento della natura di questo nuovo contratto tipico. È stato da più parti affermato che attraverso questo patto si anticipano alcuni effetti divisorii. Se questo è vero, è però anche vero che si tratta di un accordo che trova la sua ratio proprio nell'evitare che l'azienda possa ricadere in tali tipi di operazioni.

Attraverso questo contratto tipico, difatti, un imprenditore o un detentore di partecipazioni societarie può trasferire in tutto o in parte l'azienda o le quote a uno o più discendenti. Questi ultimi a loro volta sono obbligati a liquidare (ossia, già lo si evidenzia: quantificare), in proporzione al valore dell'azienda, le 'virtuali' quote di legittima che potrebbero essere vantate dagli altri successibili se la successione, il cui oggetto sarebbe la sola azienda, si aprisse al momento della stipula del contratto.

È in questo senso che il legislatore si è premunito di modificare la norma che prevede il divieto dei patti successori, ovvero sia di quei patti che permettono di disporre dell'eredità

legittima è stata fatta con disposizioni testamentarie, queste vengono ridotte proporzionalmente senza distinguere fra eredi o legatari. Qualora però il testatore abbia dichiarato che una sua disposizione deve aver effetto a preferenza delle altre, questa disposizione non si riduce se non in quanto il valore delle altre non sia sufficiente a integrare la quota riservata ai legittimari. Se la lesione è avvenuta per effetto di donazioni, queste sono soggette a riduzione fino alla quota della quale il defunto poteva disporre, cominciando dall'ultima; se è avvenuta per effetto di disposizioni testamentarie o di donazioni, si procede prima alla riduzione delle disposizioni testamentarie poi a quella delle donazioni solo quando la prima non sia stata sufficiente a ricostituire le quote dei legittimari. A questi principi deroga, come sarà specificato più oltre, il patto di famiglia. Cfr.: Enciclopedia Treccani, voce *Azione di riduzione*, in www.treccani.it; F, Scodellari, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile e tributario*, Torino 2010.

fintantoché il de cuius è in vita e che acquisteranno efficacia al momento della scomparsa di quest'ultimo, contenuta nell'art. 458 del C. C., rubricato: "Divieto di patti successori". Ne risulterebbe che il patto di famiglia è un patto successorio e rappresenterebbe un'eccezione a detto divieto.

Ma non è solo questa l'eccezione al sistema civilistico successorio che è stata introdotta nel 2006⁴.

Corre l'obbligo di indicare in primo luogo, che, implicitamente, è stata stabilita un'ulteriore eccezione (direttamente connessa alla prima) anche all'art. 557 (rubricato: "Soggetti che possono chiedere la riduzione"), comma 2, in cui è previsto che "Essi [legittimari, eredi e aventi causa] non possono rinunciare a questo diritto, finché vive il donante, né con dichiarazione espressa, né presentando il loro assenso alla donazione"; mentre uno degli effetti primari è proprio la rinuncia a detta azione da parte dei legittimari non assegnatari dell'azienda o della partecipazioni sociali.

Più esplicitamente, la normativa contiene anche altre eccezioni: alle norme sulla collazione (artt. 737 e ss., C. C.)⁵, poiché è previsto che quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o riduzione (art. 768-quater, comma 4, C. C.); e, in ultimo, alle norme generali sull'efficacia dei contratti, poiché il patto è vincolante anche per coloro, i legittimari, che non vi abbiano partecipato (salvo qualora non ricevano la compensazione, aumentata degli interessi legali, al momento di apertura della successione) (artt. 768-quinquies e 768-sexies), mentre i contratti, in generale (art. 1372 del C. C.), non hanno efficacia che tra le parti.

Senza addentrarsi per il momento nel labirinto delle interpretazioni civilistiche, si evidenzia che le maggiori problematiche derivano proprio dalla previsione di queste 'compensazioni' a favore dei legittimari non assegnatari (dell'azienda o delle partecipazioni) e dal ruolo che essi possono assumere rispetto al contratto.

Più nello specifico.

Civilisticamente uno dei nodi da sciogliere è se dette compensazioni possano essere effettuate anche da parte del disponente (possessore d'azienda o detentore di partecipazioni) o esclusivamente dall'assegnatario. Ulteriore questione, alla prima legata, è se detti legittimari siano da considerarsi parti del contratto o terzi.

Tributariamente (assodato che la legge sull'imposizione indiretta si occupa del trasferimento di azienda o di quote, prevedendone l'esenzione) si tratta di sceverare la natura di dette attribuzioni: si tratta di operazioni collegate al trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni o devono essere considerate isolatamente?

⁴ Occorre evidenziare che non tutti gli interpreti concordano con la ricostruzione appena proposta, ovverosia che il patto di famiglia rappresenti in deroga ai patti successori, perché questi ultimi dovrebbero acquistare efficacia al momento della scomparsa del dante causa, mentre il patto di famiglia ha efficacia immediata.

⁵ Nel diritto successorio, obbligo che ha ciascun figlio o altro discendente, legittimo o naturale, che concorre alla successione, sia pure con beneficio d'inventario, insieme con i fratelli o con le sorelle e con i loro discendenti, di conferire ai coeredi tutto ciò che ha ricevuto dal donatore per donazione, direttamente o indirettamente, eccettuato il caso che il donante o il testatore abbia altrimenti disposto. Cfr. Enciclopedia Treccani, voce *collazione*, www.treccani.it; G. Capozzi, *Successioni e donazioni*, Milano 2009.

La risposta a questa domanda involge però altre questioni civilistiche, le quali a loro volta sono legate alla lettera della norma, in quanto sembrerebbe essere previsto che tali compensazioni possano essere effettuate anche successivamente alla stipula del patto di famiglia, forse, appunto proprio dal disponente. Inoltre la qualificazione del nesso causale delle disposizioni contenute nel contratto può dipendere dalla qualifica che si vuole assegnare al ruolo dei legittimari: parti del contratto o tezi?

Queste problematiche appena richiamate sono appena la cosiddetta 'punta dell'iceberg', perché in ambito civilistico esse rappresentano, seppur importanti, solo una minima parte delle difficoltà (forse più apparenti che altro) sollevate dalla normativa a seguito della lettura effettuate dalla dottrina. Tra le altre si indicano quelle attinenti, per esempio, alle impugnative del contratto e all'obbligatoria conciliazione che deve seguire all'istaurarsi di controversie tra i familiari⁶, che hanno però meno attinenza con l'inquadramento tributario della stipula del patto di famiglia.

Prima di addentrarsi nell'ambito civilistico per quanto interessa, dal momento che scopo primario in questa sede è profilare la giusta e corretta tassazione del patto di famiglia, si reputa opportuno riportare la disciplina contenuta nel C. C., dimodoché il lettore possa averne un'idea propria. Di seguito si indicherà, come anticipato, la tassazione (indiretta) individuata dall'amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza di merito sulla base di una lettura apparentemente semplicistica della normativa, ma certo di chiaro intendimento.

Art. 768-bis. Nozione. È 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.

Art. 768-ter. Forma. A pena di nullità il contratto deve essere concluso per atto pubblico.

Art. 768-quater. Partecipazione. Al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore.

Gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti; i contraenti possono convenire che la liquidazione, in tutto o in parte, avvenga in natura.

I beni assegnati con lo stesso contratto agli altri partecipanti non assegnatari dell'azienda, secondo il valore attribuito in contratto, sono imputati alle quote di legittima loro spettanti; l'assegnazione può essere disposta anche con successivo contratto che sia espressamente

⁶ Più nello specifico, per esempio, l'azione per richiedere l'annullamento del patto di famiglia al quale non abbiano partecipato i legittimari che non sono stati compensati al momento dell'apertura della successione, prevista dal comma 2 dell'art. 768-quinquies, sembrerebbe che debba essere esperita come l'azione per i vizi del consenso. In merito al secondo aspetto richiamato nel testo, l'art. 768-octies, impone la conciliazione davanti a uno degli organismi previsti dall'art. 38 del D. Lgs. n. 5/2003, ma non richiama gli altri successivi articoli in cui è previsto il procedimento per assicurare l'equità di giudizio. Quale deve essere detto procedimento? Insomma, le criticità sollevate dalla normativa sul patto di famiglia sono numerose.

dichiarato collegato al primo e purché vi intervengano i medesimi soggetti che hanno partecipato al primo contratto o coloro che li abbiano sostituiti.

Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione.

Art. 768-quinquies. Vizi del consenso. Il patto può essere impugnato dai partecipanti ai sensi degli articoli 1427 e seguenti.

L'azione si prescrive nel termine di un anno.

Art. 768-sexies. Rapporti con i terzi. All'apertura della successione dell'imprenditore, il coniuge e gli altri legittimari che non abbiano partecipato al contratto possono chiedere ai beneficiari del contratto stesso il pagamento della somma prevista dal secondo comma dell'articolo 768-quater, aumentata degli interessi legali.

L'inosservanza delle disposizioni del primo comma costituisce motivo di impugnazione ai sensi dell'articolo 768-quinquies.

Art. 768-septies. Scioglimento. Il contratto può essere sciolto o modificato dalle medesime persone che hanno concluso il patto di famiglia nei modi seguenti: 1) mediante diverso contratto, con le medesime caratteristiche e i medesimi presupposti di cui al presente capo; 2) mediante recesso, se espressamente previsto nel contratto stesso e, necessariamente, attraverso dichiarazione agli altri contraenti certificata da un notaio.

Art. 768-octies. Controversie. Le controversie derivanti dalle disposizioni di cui al presente capo sono devolute preliminarmente a uno degli organismi di conciliazione previsti dall'articolo 38 del decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 5.

3. L'interpretazione dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza di merito: i tributi indiretti

Come anticipato, l'amministrazione finanziaria si è occupata esclusivamente dell'assoggettamento a tributi indiretti del patto di famiglia e delle relative compensazioni.

Dalla sintetica circolare n. 3/E/2008 dell'Agenzia delle entrate (riportata poi fedelmente nella circolare 18/E/2013) è possibile estrapolare qualche dato importante per cominciare a fissare qualche punto di riferimento in materia.

In primo luogo, in ottica civilistica, l'Agenzia afferma che il patto di famiglia è un atto a titolo gratuito sottoposto a onere, in quanto per i trasferimenti non sono previsti corrispettivi e in quanto manca lo spirito di liberalità che sottende una donazione. L'onere richiamato grava sull'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni e consiste nel liquidare gli altri partecipanti. A questa liquidazione i legittimari non assegnatari possono rinunciare in tutto o in parte.

Da questa scarnissima ricostruzione civilistica, a parere dell'Agenzia, ne consegue che il patto di famiglia deve essere assoggettato all'imposta sulle donazioni. Essa deve essere applicata sia sul trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni dal disponente all'assegnatario sia

sui trasferimenti che quest'ultimo effettuerà a favore dei legittimari a titolo di liquidazione della quota di legittima loro spettante in proporzione al valore delle cose oggetto del patto.

Per quanto attiene al trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni, esso rientra a pieno titolo in un'ipotesi di non assoggettamento all'imposta. Il comma 4-ter dell'art. 3 del D. Lgs. n. 346/1990, difatti, prevede che : "I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 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, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'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 dal 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".

In effetti questa appena riportata è l'unica norma tributaria che richiama espressamente il patto di famiglia.

In ipotesi di rinuncia dei legittimari alla liquidazione loro spettante, su detta rinuncia, precisa l'amministrazione, deve essere applicata l'imposta di registro nella misura fissa, in tanto che essa si configura quale atto privo di contenuto patrimoniale, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D. P. R. n. 131/1986 (TUR), indipendentemente dalla considerazione della sua gratuità o meno.

Sulla base di queste indicazioni, l'Agenzia delle entrate di Bolzano – si tratta dell'unico caso che è dato di rinvenire sottoposto al vaglio della giurisprudenza - tentò di recuperare a tassazione la costituzione di una rendita vitalizia prevista in un patto di famiglia.

Più nello specifico si trattava di un patto di famiglia con il quale si stabiliva l'assegnazione di un'azienda a uno dei discendenti e, contestualmente, era disposta la rinuncia alla liquidazione degli altri legittimari e la costituzione di una rendita vitalizia a favore del disponente.

A parere dell'Agenzia le rinunce dovevano essere assoggettate a imposta di registro in misura fissa, la costituzione della rendita vitalizia doveva essere assoggettata a imposta di registro in misura proporzionale e il trasferimento di azienda che avrebbe dovuto essere sottoposto a imposta sulle donazioni, ne risultava in un certo modo 'esente' ex comma 4-ter dell'art. 3 del TUS.

Il nodo da risolvere atteneva, principalmente, alla tassazione a cui assoggettare la costituzione della rendita vitalizia. Secondo l'Agenzia, difatti, detta costituzione non poteva

essere considerata quale onere a carico dell'assegnatario, e pertanto soggetta a imposta sulle donazioni (ossia non si verificava alcuna corresponsione di imposta in quanto il valore era al di sotto della franchigia, che, nel caso di specie, ammonta a un milione di euro), ma "doveva essere considerata negozio autonomo e solo occasionalmente inserito nel patto di famiglia e quindi soggetta a separata tassazione così come le rinunce alla liquidazione degli altri familiari".

I giudici della Commissione Tributaria di II Grado di Bolzano, nella sentenza n. 11 del 2013, concludono che, essendo la costituzione della rendita vitalizia un onere a carico dell'assegnatario, essa deve essere assoggettata a imposta sulle donazioni e non a imposta di registro. E, dal momento che il patto di famiglia concretizza un atto gratuito, "non vi è motivo per non ammettere che l'assegnazione gratuita ad uno dei familiari possa essere gravato da un onere". Che il contratto sia gratuito è confermato, a detta dei giudici, sia dalla dottrina che dalla normativa tributaria, la quale prevede appunto l'applicabilità al patto di famiglia dell'imposta sulle donazioni e, al contempo, la sua non assoggettabilità a tale tributo ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, del TUS.

Ma, al di là della natura del patto di famiglia, i giudici aggiungono, "l'obbligazione di assistenza e di vitalizio non risulta avere a sua volta carattere oneroso". Dunque, che essa sia collegata o meno al patto, anche tale accordo è a natura gratuita e dunque assoggettabile a imposta sulle donazioni.

Si aggiunge, per avvalorare detta teoria, che la costituzione della rendita potrebbe essere qualificata quale donazione remuneratoria, che tale rimane (ossia donazione) anche se "fatta per riconoscenza o in considerazione di meriti del donatario o per speciale remunerazione" (art. 770, C. C.).

Su questa conclusione pare opportuno avanzare qualche considerazione, tenendo presente il sistema di applicazione dell'imposta sulle donazioni in relazione a quello dell'imposta di registro e viceversa.

Nel caso esaminato, come detto, l'amministrazione, più o meno consapevolmente, applicando gli artt. 20 e 21 del TUR, sembra riqualificare ciò che nel contratto è chiamato onere (lo si evince dal testo della sentenza) in corrispettivo o comunque in una disposizione che risulta non derivata dalla principale (ovverosia il trasferimento dell'azienda), la quale ultima è in ogni caso assoggettata a imposta sulle donazioni e non a imposta di registro.

Ma questa conclusione, affermano i giudici, per quanto sopra ricordato, è errata.

In un altro senso si potrebbe dire che apparentemente l'amministrazione abbia interpretato il patto di famiglia in modo piuttosto restrittivo, ovverosia che in detto contratto rientra il trasferimento di azienda (o di partecipazioni) e le relative eventuali liquidazioni ma non qualsiasi altra attribuzione patrimoniale.

Effettivamente, come è stato evidenziato⁷, se fosse lecito accostare al trasferimento gratuito dell'azienda anche altri tipi di trasferimento, che verrebbero per questo motivo qualificati anch'essi trasferimenti gratuiti, il patto di famiglia sarebbe un ottimo strumento per esercitare abusi successori.

Ma, nel caso specifico, indipendentemente da ciò, l'onere in esame rappresenterebbe comunque una donazione e non un atto oneroso. È vero che nella dottrina civilistica si discute ancora della natura giuridica della donazione modale e, pertanto, della natura dell'onere⁸, ma in ambito tributario non sembra che invece vi siano tentennamenti. Nell'art. 58, comma 1, del TUS è infatti stabilito che "Gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari". Si rimarca che detta previsione, sebbene si asserisca civilisticamente che l'onere potrebbe essere imposto solo dalla volontà del disponente (come già detto), non distingue l'onere in base alla sua origine, ossia se esso sia stato previsto dalla legge o stabilito dalla volontà del donante. Ciò depone nel senso che la tassazione del patto di famiglia debba essere assimilata a quella della donazione modale.

Inoltre nel comma 49 dell'art. 2 della Legge n. 286/2006 è stato previsto che "l'imposta [sulle donazioni e sugli atti di trasferimento a titolo gratuito] è determinata ... al netto degli oneri di cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'art. 58, comma 1 del citato testo unico".

Dunque, nel caso specifico (ma su questo punto si ravvisano ancora delle incertezze, di cui si darà conto più avanti) il valore dell'onere non dovrebbe essere scomputato dal valore dell'azienda o delle partecipazioni traferite con l'atto gratuito (il quale risulta comunque non soggetto ad imposta sulle donazioni ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, del TUS).

In questo senso la statuizione dei giudici pare la più aderente al testo del contratto e della legge.

Da quanto esposto sembrerebbe possibile, ad ogni modo, avanzare queste prime conclusioni: il patto di famiglia rappresenta un atto a titolo gratuito, in cui gli oneri che

⁷ Cfr. C. Caccavale, *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati*; G. Baralis, *Attribuzioni ai legittimari non assegnatari dell'azienda o della partecipazioni sociali*, entrambi in *Patti di famiglia per l'impresa*, Milano 2006; D. Pirilli, *Patto di famiglia e interessi familiari*, in *Diritto di famiglia e delle persone* n. 4/2013.

⁸ La natura giuridica della donazione modale è stata oggetto di ampio dibattito. Secondo un primo orientamento (c.d. teoria dell'elemento accessorio), l'apposizione dell'onere non muterebbe la causa gratuita della donazione, ma semplicemente ne limiterebbe solo l'effetto principale dell'arricchimento. Tra le due prestazioni (quella oggetto di donazione e quella oggetto del *modus*) non si instaura un rapporto di dipendenza bilaterale ma unilaterale, poichè è la donazione ad essere causa del *modus*. Minoritaria è, invece, la c.d. teoria del contratto a prestazioni corrispettive (Carnevali), la quale si basa sul presupposto per cui esisterebbe una relazione funzionale tra arricchimento del donatario ed esecuzione del *modus*, sempre che quest'ultimo abbia costituito motivo unico e determinante. Tale ricostruzione è stata tuttavia criticata sulla base dell'osservazione che la donazione rimarrebbe tale anche qualora l'onere assorba totalmente il valore della cosa donata funzionando come limite dell'obbligazione a carico del donatario. Maggioritaria appare la c.d. teoria del negozio autonomo, in base alla quale l'onere donativo avrebbe una propria autonomia anche se collegato alla donazione. A conferma di ciò militerebbe l'assunto per cui qualora venga prevista la clausola di accrescimento esso trasmigrirebbe a carico del donatario.

Alcuni autori, muovendo da tale ricostruzione, giungono a sottolineare che il modo realizzerebbe una seconda donazione accessoria tra donatario e terzo beneficiario; tuttavia tale teoria è stata criticata osservandosi che il donatario agisce sempre *animus solvendi* ed il beneficiario dell'onere potrebbe anche essere un soggetto indeterminato. Cfr. G. Capozzi, *Successioni e donazioni*, Milano 2009.

gravano sull'assegnatario (sia nei confronti dei legittimari che, eventualmente, nei confronti del disponente) devono anch'essi essere considerati delle gratuità. Insomma, sembrerebbe che per l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza di legittimità tributaria il patto di famiglia sia assimilabile, ai fini tributari, a una donazione modale.

Pertanto, in ottica tributaria indiretta, ogni singola attribuzione prevista nel patto di famiglia e nei successivi contratti collegati deve essere assoggettata all'imposta sulle donazioni⁹. Questa ricostruzione, però, più oltre lo si approfondirà meglio, non parrebbe condivisa da una parte della dottrina tributaria¹⁰ in quanto, se il patto di famiglia fosse assimilabile a una donazione modale, ne conseguirebbe che le attribuzioni che l'assegnatario deve effettuare nei confronti dei legittimari in primo luogo, per quanto attiene all'imposizione indiretta, non possono essere considerate delle liberalità indirette da parte del disponente (e pertanto godranno, ai sensi del comma 47^o dell'art. 2 della Legge n. 286/2006, di una franchigia inferiore e di un'aliquota maggiore, in quanto atti gratuiti fra fratelli); mentre, per quanto attiene all'imposizione diretta, non possono essere considerate un costo inerente all'acquisizione dell'azienda, qualora essa sia successivamente ceduta a titolo oneroso.

Come anticipato, però, questa qualificazione del patto di famiglia quale donazione modale non pare condivisa nemmeno da una parte della dottrina civilistica. Corre dunque l'obbligo di accennare brevemente alle ricostruzioni dogmatiche in merito al patto di famiglia. Ma, come si constaterà, difficilmente tale assimilazione pare evitabile, almeno ai fini tributari.

4. Le teorie civilistiche sul patto di famiglia

In breve si può dire che la dottrina civilistica, pur trovandosi concorde nell'affermare che il patto di famiglia è un nuovo contratto tipico, ha tentato di trovare delle analogie tra esso e altri istituti già previsti dall'ordinamento, principalmente per individuare le regole che devono essere applicate, per estensione analogica, nel caso in cui sorgano delle controversie sulla successione e sulla validità del patto stesso.

Le ipotesi che sono state avanzate già agli albori della discussione sono quattro: I) donazione modale, II) negozio misto con donazione, III) successione anticipata con effetti divisionali, IV) contratto a favore di terzo.

Com'è stato giustamente osservato¹¹ la problematica, per essere risolta, richiede in primo luogo di identificare con precisione le parti del contratto e coloro che rispetto ad esso possono essere considerati dei terzi. In sostanza la problematica ruota attorno al ruolo dei legittimari non assegnatari, in quanto essi devono partecipare al contratto (art. 768-*quater*, comma 1), ma, evidentemente, possono anche non parteciparvi in quanto è previsto che "All'apertura della successione dell'imprenditore, il coniuge o gli altri legittimari che non

⁹ E, qualora ne ricorrano i presupposti, all'imposta ipotecaria e all'imposta catastale, ai sensi del D. Lgs. n. 347/1990, contenente il testo unico delle disposizioni concernenti detti tributi.

¹⁰ Cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007.

¹¹ Cfr.: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 18.

abbiano partecipato al contratto possono chiedere ai beneficiari del contratto stesso il pagamento della somma prevista dal secondo comma dell'articolo 768-quater, aumentata degli interessi legali" (art. 768-sexies, comma 1).

Insomma, i legittimari sembrano essere al contempo sia parti sia terzi. Parti se partecipano alla stipula del patto di famiglia, terzi se non vi partecipino. E francamente, in questa ricostruzione, non si riesce a ravvedere nessuna particolarità straordinaria¹².

Orbene, in ogni caso, dal momento che vi è unanimità nel considerare il patto di famiglia come un contratto a effetti traslativi immediati¹³ (patto di famiglia che oltre a prevedere il trasferimento dell'azienda preveda anche il trasferimento di alcuni beni ai legittimari a compensazione della loro quota di legittima), tale ricostruzione del ruolo dei soggetti coinvolti implicherebbe che il patto di famiglia debba essere assimilato a una donazione modale. Ma questa assimilazione, a ben vedere, non sembrerebbe praticabile principalmente perché l'onere di cui è gravato l'assegnatario non è un elemento accidentale del contratto ma un elemento previsto dalla legge.

Si potrebbe così concludere che, più semplicemente, il patto rappresenti un tipico esempio di accordo a causa mista, ancorché unitaria, nel cui atto siano contenute più disposizioni: liberalità, atti solutori (o liberalità indirette), rinuncie; ovvero sia un negozio misto con donazione. In questo senso sarebbe ipotizzabile: primo, un contratto a favore di terzo; secondo, un atto divisionale; o, addirittura, terzo, una successione anticipata¹⁴.

Per quanto attiene alla prima ipotesi profilata, essa implicherebbe, secondo ragionamenti categorici, che i legittimari debbano essere qualificati esclusivamente come terzi, negando loro, in questa maniera la qualifica di parti del contratto. Ciò implicherebbe, a sua volta, che il patto di famiglia debba essere classificato quale atto bilaterale. In questo senso sembrerebbe che i legittimari non siano completamente tutelati. Ma proprio la ratio dell'istituto pare essere quella di sacrificare gli interessi dei legittimari a favore dell'interesse della preservazione del patrimonio imprenditoriale.

Per quanto attiene alla seconda e alla terza ipotesi, le quali si accompagnano tra di loro, è stato opposto che manca alla base quella comunione che giustifica la collazione e la divisione e che normalmente sorge all'apertura della successione¹⁵.

Le assimilazioni dunque più plausibili sono quelle del contratto a favore di terzo e della donazione modale (a meno che non si decida di spezzare l'unità della causa).

¹² Cfr.: G. Di Giandomenico, *Divieto di patti successori ed attualità degli interessi tutelati*, e in *Patti di famiglia per l'impresa*, Milano 2006; C. Caccavale, *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili funzionali e strutturali della fastispecie*, in *Notariato* n. 3/2006.

¹³ Cfr.: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 18; G. Chiarizia, *Il patto di famiglia. Potenzialità e aspetti ancora critici*, in *Bollettino Tributario* n. 8/2012; A. Merlo, *Appunti sul patto di famiglia*, in *Le società* n. 8/2007.

¹⁴ Cfr.: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, pp. 22-23; G. Chiarizia, *Il patto di famiglia. Potenzialità e aspetti ancora critici*, in *Bollettino Tributario* n. 8/2012; A. Merlo, *Appunti sul patto di famiglia*, in *Le società* n. 8/2007; F. Gazzoni, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, in *www.judicium.it*, 2.

¹⁵ Cfr.: G. Petrelli, *La nuova disciplina del patto di famiglia*, in *Riv. Not.*, 2006, p. 408.

Ma al di là delle categorizzazioni espresse, e partendo dal dato quasi unanimemente condiviso che il patto di famiglia è un nuovo contratto tipico che trova la sua causa (unitaria e mista) nel mantenimento dell'integrità dell'azienda anche nel caso del passaggio generazionale, occorre concludere che numerose delle difficoltà che sono state indicate, a fronte delle diverse interpretazioni proposte dagli autori richiamati, sembrano assumere valore relativo.

Ciò che si vuole indicare è che la meccanica e la funzione dell'istituto è piuttosto evidente: un soggetto imprenditore (o detentore di quote) vuole isolare, nell'ambito della successione, la sua attività imprenditoriale. Nello stesso tempo la vuole trasferire a uno (o più) dei suoi discendenti, ma per far questo deve rispettare le quote di legittima degli altri successibili, almeno in ordine all'attività oggetto del patto. In questo senso è prevista una liquidazione a loro favore (art. 768-quater). Questa liquidazione non significa contestuale pagamento da parte dell'assegnatario agli aventi diritto, ma significa che tale quota deve essere, semplicemente, quantificata; che poi il pagamento/assegnazione/compensazione avvenga contestualmente o meno, questo è un dato che la norma prende in considerazione soprattutto per lasciare alea di movimento ai contraenti. Dal momento che è l'assegnatario (e non il disponente, più oltre lo si approfondirà meglio) che deve compensare gli altri familiari (esattamente come se fosse l'unico a entrare nella disponibilità della massa ereditaria, essendo venuto a mancare il disponente), egli potrebbe non avere la ricchezza necessaria per effettuare la dazione e, per questo motivo, probabilmente, il legislatore ha previsto che detta operazione possa avvenire successivamente con un secondo atto collegato al primo patto di famiglia.

Orbene, se tale parrebbe essere la costruzione legislativa (per cui i legittimari dovrebbero essere qualificati quali terzi), è anche vero che proprio questi ultimi hanno diritto ad essere tutelati. In questo senso è stato previsto che essi possano rinunciare alla liquidazione, ma, soprattutto, che essi possano non partecipare al contratto per poter poi richiedere la loro parte al momento dell'apertura della successione (768-sexies). Detta parte sarà dunque composta sia dalla quota da riferirsi all'oggetto del patto di famiglia sia alla loro quota ordinaria di legittima sulla successione. Per quanto attiene alla prima quota essa non deve essere attualizzata, rispetto al momento di stipula del patto, ma deve essere corrisposta aumentata degli interessi legali. Pertanto ai legittimari è questa la scelta che il legislatore pare lasciare: o avere la quota sull'oggetto del patto immediatamente, o averla successivamente aumentata degli interessi legali (sempreché non rinuncino alla liquidazione medesima).

Se questa ricostruzione (forse troppo semplicistica ma di certo piuttosto lineare) è esatta, se ne dovrebbe dedurre che le compensazioni non potrebbero mai essere effettuate dal disponente, poiché, se così fosse, quanto accordato ai legittimari non sarebbe più riferibile all'azienda o alle partecipazioni, ma sarebbe riferibile all'intera massa ereditaria dalla quale proprio l'oggetto del patto è isolato e sul quale devono essere calcolate le rispettive quote.

Pertanto non si può condividere quella dottrina che prevede che le compensazioni possano essere effettuate dal disponente (anche perché ciò, lo si è detto, presterebbe il fianco all'abuso dell'istituto, in quanto attraverso il patto di famiglia si potrebbero trasferire cose, beni e diritti, senza attendere la successione vera e propria, mentre le deroghe all'impiego successorio, che si sono richiamate finora, incontrano la loro ratio proprio nel passaggio generazionale dell'attività d'impresa, ed esclusivamente per essa).

Proseguendo su questa direzione interpretativa, però, si avvalorerebbe quella teoria per la quale si asserisce che il patto di famiglia è, tra l'altro, un contratto a favore di terzo. In questo senso sarebbe necessario interpretare le attribuzioni dell'assegnatario a favore dei legittimari quali corrisposizioni onerose in contropartita rispetto ai diritti successori a cui questi ultimi paiono rinunciare. Ma, a ben considerare, questa interpretazione indurrebbe a far isolare la disposizione principale del patto di famiglia al fenomeno successorio generale. Il che, a partire da quanto affermato precedentemente, non risulterebbe affatto corretto.

Ad ogni modo occorre evidenziare che di tutte le categorizzazioni proposte non sembra che nessuna possa essere considerata come sbagliata e non sembra che l'isolarne una debba necessariamente implicare il rigetto delle altre; sembrerebbe piuttosto che esse si integrino a vicenda. D'altronde il patto di famiglia è un nuovo contratto tipico¹⁶.

Ma punto fermo che parrebbe opportuno ritenere, per quanto in questa sede ne occupa, è che il patto di famiglia e le disposizioni che da esso derivano necessariamente devono essere considerate come degli atti a titolo gratuito (e non liberale) e che esso possa essere qualificato come contratto bilaterale gratuito a favore di terzo.

Tale interpretazione conclusiva presenta il pregio di concordare quasi pienamente con la teoria, espressa in ordine all'assoggettamento a tributo indiretto dall'amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza di merito tributaria precedentemente richiamata, per la quale sul patto di famiglia deve essere pagata l'imposta come se si trattasse di una donazione modale.

Si è già accennato, tra breve lo si approfondirà, che a questa teoria sono state raffrontate alcune considerazioni, anche di ordine civilistico, con l'intenzione di smussarne la portata, in particolare per quanto concerne le compensazioni a favore dei legittimari non assegnatari, che, se interpretate quali liberalità indirette disposte dall'imprenditore e non quale onere a carico dell'assegnatario, sarebbero fiscalmente meno rilevanti.

Nel prosieguo, quindi, si tratteggerà quanto è dato dedurre dal considerare il patto di famiglia quale donazione modale senza mancare di segnalare (in nota) alcune differenti soluzioni, che però sembrerebbero aderire a interpretazioni civilistiche leggermente differenti e forse non del tutto congrue con la struttura del patto di famiglia.

¹⁶ Cfr. A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014.

5. La tassazione del patto di famiglia quale donazione modale¹⁷

Come è stato da più parti indicato¹⁸, e come si è cercato di dimostrare precedentemente, la tassazione del patto di famiglia dipende soprattutto dalla qualificazione civilistica dell'istituto; ma da quanto asserito anche le definizioni civilistiche possono essere meglio profilate grazie alle analisi tributarie.

Come anticipato si considererà, nel prosieguo, il patto di famiglia come un contratto tipico che potrebbe essere assimilato, almeno ai fini tributari, a una sorta di donazione modale.

5.1. Le imposte indirette¹⁹

Occorre premettere, in ordine all'applicazione dei tributi indiretti, un punto fermo da trattenere: in ordine al patto di famiglia si esula completamente dall'ambito di applicazione dell'imposta di registro. Come asserito precedentemente, infatti, il patto di famiglia e i relativi altri atti (e le soggiacenti operazioni), sono da considerarsi quali atti a titolo gratuito.

5.1.1. L'imposta sul valore aggiunto

In ordine all'imposta sul valore aggiunto, per quanto concerne il trasferimento dell'azienda dal disponente all'assegnatario, esso - ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b), del D. P. R. n. 633/1972 (D.IVA), per cui non sono considerate cessioni di beni quelle che hanno per oggetto aziende o rami di azienda - non rientra nell'ambito di applicazione del tributo.

Qualora, invece, oggetto del patto di famiglia fossero delle partecipazioni sociali, il conseguente trasferimento dovrebbe essere qualificato quale cessione gratuita ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4, D. IVA, e, pertanto, essa deve essere classificata quale cessione esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 4, del medesimo Decreto; operazione per la quale non è obbligatoria la rivalsa (ex art. 18, comma 3, del D.IVA).

Se quindi il trasferimento principale del patto di famiglia non sembra porre troppi problemi, le criticità sorgono - com'è stato possibile verificare anche in ambito civilistico - al momento della considerazione delle compensazioni che l'assegnatario deve porre in essere nei confronti degli altri legittimari²⁰.

¹⁷ Cfr, in generale sull'argomento di questo paragrafo: G. Gaffuri, *Aspetti tributari del patto di famiglia*, in *Bollettino tributario* n. 13/2006; ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 87; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008; A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014; Assonime, Circolare n. 13/2007, *Nuova disciplina della tassazione dei trasferimenti mortis causa e per atto fra vivi a titolo gratuito*; A. De Magistris, A. La Manna, *I patti di famiglia: aspetti generali e disciplina fiscale*, in *il fisco* n. 13/2012; P. Mastrapasqua, *Assegnazioni derivanti da patti di famiglia*, in *il fisco* n. 33/2012; M. V. Cernigliaro Dini, *Il trattamento tributario del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008; CNN, Studio n. 36-2012/T, *Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa*.

¹⁸ Cfr. G. Gaffuri, *Aspetti tributari del patto di famiglia*, in *Bollettino tributario* n. 13/2006; ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 87; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008; A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014.

¹⁹ Cfr., *ivi*, § 3.

²⁰ Si è precedentemente asserito che non si concorda con quel filone civilistico secondo il quale sarebbe possibile che dette compensazioni siano effettuate da disponente. Come detto, difatti, se questa possibilità fosse lasciata aperta il patto di

Una prima ipotesi da considerare è quella della assegnazione del denaro contestuale alla stipula del patto di famiglia. In questo caso, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), D.IVA, si tratta di un trasferimento che esula dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Medesimo trattamento deve essere supposto nel caso in cui le assegnazioni siano successive alla liquidazione. Qualora, invece, si tratti di assegnazioni in natura, potrebbero verificarsi i presupposti per l'applicazione del tributo che ne occupa. Come detto, difatti, le assegnazioni che il beneficiario dell'azienda deve porre in essere è probabile che abbiano a oggetto delle cose relative all'attività imprenditoriale, soprattutto nel caso in cui esse siano previste in un ulteriore contratto successivo al patto di famiglia. Ma occorre sottolineare che dette cessioni dovrebbero comunque essere considerate delle cessioni gratuite, per cui esse rientrerebbero nel campo di applicazione dell'art. 2, comma 2, n. 4, del D.IVA, con tutto ciò che questo inquadramento comporta.

5.1.2. L'imposta sulle donazioni

Da quanto espresso precedentemente a proposito dell'imposta sul valore aggiunto, per quanto attiene all'applicazione dell'imposta sulle donazioni, occorre in prima istanza interrogarsi in ordine a una sorta di alternatività tra i due tributi richiamati.

Difatti l'art. 1, comma 4-bis, del TUS, prevede che "Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto".

La questione interpretativa ruota attorno alla distinzione fra atti onerosi, liberalità e atti gratuiti. Se infatti gli atti gratuiti fossero assimilabili alle liberalità, l'alternatività opererebbe per il trasferimento delle partecipazioni all'assegnatario e per le compensazioni in natura effettuate da quest'ultimo a favore degli altri legittimari: questi ultimi trasferimenti, essendo esenti, rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e, pertanto, non sarebbero assoggettabili all'applicazione dell'imposta sulle donazioni.

La dottrina civilistica più recente e la giurisprudenza di legittimità²¹, però, tende a tenere distinti i tre tipi di atti, per cui l'alternatività in parola non risulterebbe applicabile in ipotesi di atti gratuiti, in quanto non espressamente considerati dalla norma. Ne consegue che l'imposta sulle donazioni deve essere applicata a tutti i trasferimenti previsti nel patto di famiglia e negli eventuali relativi atti.

Che essi rientrino poi nell'ambito di applicazione del tributo che ne occupa è confermato dal comma 49 dell'art. 2 della Legge n. 286/2006, il quale indica il presupposto e l'oggetto

famiglia si presterebbe ad abusi, per cui sarebbe possibile far transitare una parte della successione, estranea al trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni, proprio grazie al patto di famiglia.

²¹ Cfr. Cass. n. 12325 del 1998; F. Scodellari, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile tributario*, Torino, 2010.

dell'imposta sulle donazioni, nei quali sono compresi il trasferimento per atti a titolo gratuito.

Schematizzando è possibile asserire che:

I) Il trasferimento dell'azienda dal disponente all'assegnatario rientra nella previsione dell'art. 3, comma 4-ter, del TUS 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'atto²².

II) Il trasferimento di partecipazioni sociali rientra nella previsione del comma 4-ter, precedentemente richiamato, solo qualora esse possano permettere il controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1 del c. c., delle società ex art. 73, comma 1, lett. a), del D. P. R. n. 917/1986 (TUIR). Ne consegue che, diversamente, il patto di famiglia avente ad oggetto partecipazioni che non permettano il controllo della società non rientra nella previsione di non assoggettabilità al tributo in esame. Mentre, per quanto concerne le partecipazioni in società di persone, esse rientrano in ogni caso nell'esenzione in parola²³.

III) Le compensazioni che l'assegnatario deve effettuare nei confronti degli altri legittimari sono assoggettati a imposta sulle donazioni secondo le aliquote e le franchigie previste in generale dalla normativa sull'imposta, ai sensi dell'art. 58, comma 1, del TUS, in cui è previsto che l'onere di cui è gravata una donazione deve essere qualificato come ulteriore donazione. Pertanto sui trasferimenti nei confronti del coniuge dell'imprenditore si applicherà una franchigia di un milione di euro e un'aliquota del 4%, mentre su quelli nei confronti dei fratelli/sorelle si applicherà una franchigia di centomila euro e un'aliquota del 6%, ai sensi dell'art. 2, comma 49, Legge n. 286/2006²⁴.

²² Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare 3/E/2008, *Successioni, donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione*. Per completezza si richiama che si realizza la decadenza dall'esenzione soprattutto se non si rispetta la condizione indicata di proseguire l'attività d'impresa per il lustru successivo al trasferimento. L'amministrazione finanziaria ha chiarito, attraverso la circolare appena richiamata, che essa non si genera né col conferimento dell'azienda o delle partecipazioni (e si mantenga il controllo della società di capitali), né qualora siano eseguite operazioni straordinarie (trasformazioni, fusioni, scissioni). Assonime, Circolare n. 13/2007, aggiunge che anche in caso di scomparsa dell'imprenditore non si dovrebbe generare la decadenza dall'agevolazione, in quanto evento non dipendente dalla volontà del soggetto. Inoltre medesima conclusione dovrebbe essere condivisa in caso di liquidazione della società. Cfr., *ivi*, § 3.

²³ Occorre evidenziare che nella dottrina civilistica è stato necessario discutere in merito a quali tipi di partecipazioni potessero rappresentare l'oggetto del patto di famiglia. Una parte dei essa, infatti (cfr. P. Manes, *Prime considerazioni sul patto di famiglia nella gestione del passaggio generazionale della ricchezza familiare*, in *Contratto e impresa* 2006; A. Busani, *Azienda ceduta in due mosse*, in *ILSole24Ore* del 7/2/2006), restringeva l'oggetto del patto alle partecipazioni contemplate, in sostanza, dall'art. 3, comma 4-ter, del TUS, in quanto certamente espressione di attività imprenditoriale. Ma la dottrina maggioritaria asserisce, viceversa, che la normativa civilistica non prevede al proposito limitazioni di sorta (cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 62).

²⁴ Questa ricostruzione trova alcuni oppositori. In A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014, tenendo conto della causa unitaria del patto, anche le compensazioni rientrerebbero nella previsione del TUS, art.3, comma 4-ter. Inoltre se la causa non fosse unitaria, esse dovrebbero essere assoggettate a imposta di registro. In questo senso, in A. De Magistris, A. La Manna, *I patti di famiglia: aspetti generali e disciplina fiscale*, in *il fisco* n. 13/2012, viene affermato che l'imposta di registro andrebbe applicata nella misura del 3% ai sensi dell'art. 9, Parte Prima della Tariffa allegata al TUR. Ancora diversa è l'ipotesi avanzata in ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 118, per cui le compensazioni dovrebbero essere qualificate come liberalità indirette effettuate dal disponente e, pertanto, esse sarebbero assoggettabili a imposta sulle donazioni secondo i parametri previsti per i parenti in linea retta (franchigia di un milione di euro e aliquota del 4%). Per quanto già espresso nel testo nessuna di queste ipotesi appare condivisibile, soprattutto in prospettiva civilistica: come detto, la causa del contratto, infatti, è sì unitaria, ma anche mista; il patto di famiglia, rientrando tra gli istituti successori non può essere oneroso, ma nemmeno liberale. Da queste

Qualche discussione in ordine a tali oneri può nascere in merito al calcolo della base imponibile. Difatti il presupposto dell'imposta sulle donazioni implica che essa debba essere calcolata sull'effettivo arricchimento (in quanto indice di capacità contributiva) del beneficiario. A partire da questo semplice dato ne conseguirebbe che dal valore dell'azienda o delle partecipazioni trasferite all'assegnatario debba essere sottratto il valore delle cose attribuite da quest'ultimo agli altri legittimari. Tuttavia nel comma 49 dell'art. 2 della Legge n. 286/2006 è prevista una norma particolare: qualora infatti l'onere, qualificato quale donazione dall'art. 58 del TUS, sia da adempiersi nei confronti di soggetti individuati, ebbene il valore di tale onere non può essere scomputato dal valore dell'atto principale. Al proposito corre l'obbligo di evidenziare che una parte della dottrina più recente²⁵ considera detta previsione come una sorta di refuso e pertanto essa non dovrebbe essere applicata.

5.1.3. *Le imposte ipotecaria e catastale*

Qualora ne ricorrano i presupposti, ovvero sia qualora l'assegnazione dell'azienda e/o le compensazioni includano il trasferimento di immobili con conseguente trascrizione nei registri immobiliari e voltura catastale, ai sensi del D. Lgs. n. 347/1990 (TUIC), devono essere applicate le imposte ipotecaria e catastale.

Orbene, per quanto concerne il trasferimento dell'azienda, dal momento che ne è prevista la non assoggettabilità al tributo sulle donazioni ai sensi del comma 4-ter dell'art. 3 del TUS, detta esenzione è usufruibile anche nell'ambito delle imposte ipotecaria e catastale ai sensi degli artt. 1, comma 2, e 10, comma 3, del TUIC, per quanto attiene alla componente immobiliare dell'azienda stessa. Mentre, per quanto attiene alle compensazioni in natura di immobili, esse devono essere assoggettate alle imposte in esame con le aliquote rispettivamente del 2% e dell'1% sull'intero valore dell'immobile senza possibilità di scomputarne le passività, secondo le ordinarie norme del TUIC²⁶.

5.2. *Le imposte dirette*

Anche per quanto attiene alla assoggettamento ai tributi diretti del patto di famiglia, corre l'obbligo di distinguere l'assegnazione dell'azienda o delle partecipazioni dalle consequenziali compensazioni ai legittimari.

I) *Assegnazione d'azienda o di partecipazioni.*

L'art. 58, comma 1, secondo periodo, del TUIR dispone che: "Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa;

considerazioni consegue che esso non può essere mai assoggettato a imposta di registro in nessuna delle sue disposizioni, ma solo a imposta sulle donazioni. Per quanto attiene all'ultima ipotesi in particolare si è asserito che le compensazioni debbano essere effettuate dal solo assegnatario per i conseguenti eventuali rischi di abusi, per cui si tratta di atti gratuiti tra fratelli e sorelle e al massimo nei confronti dell'altro genitore non disponente.

²⁵ F. Scodellari, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile e tributario*, Torino 2010. Contra: G. gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova 1993.

²⁶ Contra: A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014, il quale, come detto, vd. nota 24, riconduce anche le compensazioni nell'ambito applicativo del TUS, art. 3, comma 4-ter.

l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa”.

Ne consegue che per il disponente (indipendentemente che esso conservi la qualifica di imprenditore o meno) detto tipo di cessione non genera alcuna plusvalenza. L'assegnatario deve però assumere l'azienda ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti²⁷. Detta previsione deve essere interpretata nel senso che i valori originari non possono essere variati e diversamente allocati contabilmente, benché il valore fiscale complessivo del cespite possa non mutare²⁸.

La neutralità dell'operazione sembrerebbe venir meno qualora l'assegnatario fosse titolare della qualifica di imprenditore prima della stipula del patto di famiglia e quanto ricevuto afferisca alla sua propria attività imprenditoriale. L'art. 88, comma 3, lett. b), del TUIR, difatti, dispone che si considerano sopravvenienze attive “i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di liberalità”²⁹. A ben vedere però, detta interpretazione si basa sul possibile sovrapposizione delle categorie della liberalità e dell'atto gratuito. Se, invece, come è stato sostenuto precedentemente, le due categorie non fossero sovrapponibili ne conseguirebbe che, anche nel caso in cui l'assegnatario sia un imprenditore, il trasferimento in esame non possa essere qualificato come sopravvenienza attiva: l'art. 88, difatti, tratta delle liberalità e non degli atti a titolo gratuito.

Qualora oggetto del patto di famiglia siano delle partecipazioni, detto trasferimento non integra una fattispecie tassata in capo al disponente e non costituisce reddito imponibile in capo all'assegnatario^{30 31}. Un'eccezione a detto principio potrebbe essere quella dell'ipotesi

²⁷ La plusvalenza latente emergerà successivamente, in capo all'assegnatario, in caso di eventuale cessione dell'azienda a titolo oneroso. Se il possessore dell'azienda, a seguito della cessione mantiene la qualifica di imprenditore, la plusvalenza (determinata come la differenza tra il corrispettivo e il costo fiscale dell'azienda ai sensi dell'art. 86 del TUIR) emergerà per intero nell'esercizio in cui è stata realizzata, se l'azienda è stata posseduta per un periodo inferiore a tre anni; oppure, se l'azienda è stata posseduta per un periodo superiore a tre anni, ai sensi dell'art. 86, comma 4, del TUIR, essa concorre a formare il reddito in quote costanti a partire dall'esercizio stesso ma non oltre il quarto. Occorre richiamare, inoltre, che, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. g), del TUIR, in caso di cessione dell'azienda a titolo oneroso, nell'ipotesi in cui l'azienda sia stata posseduta per più di cinque anni, è possibile optare per il regime della tassazione separata. In questo caso, ai sensi dell'art. 21, comma 1, del TUIR, l'imposta è determinata applicando all'ammontare conseguito o imputato l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati rispettivamente conseguiti o imputati. Qualora, viceversa, a seguito della cessione, il medesimo soggetto perda la qualifica di imprenditore, la plusvalenza, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. h-bis), del TUIR, costituisce reddito diverso (il quale, ai sensi dell'art. 71, comma 2, deve essere determinato ai sensi del citato art. 86). Cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, pp. 99-100 e p. 105 e ss. (in cui è specificato che devono essere cumulati i periodi di possesso del disponente e dell'assegnatario); P. Mastrapasqua, *Assegnazioni derivanti da patti di famiglia*, in *il fisco* n. 33/2102.

²⁸ Cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 103.

²⁹ Cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, pp. 103-104; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008.

³⁰ Cfr.: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 108; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008.

³¹ La plusvalenza latente emergerà esclusivamente al momento di una eventuale successiva cessione a titolo oneroso. In detto frangente occorre distinguere le partecipazioni qualificate da quelle non qualificate. Nel primo caso, ai sensi dell'art. 68, comma 6, del TUIR, la plusvalenza è pari alla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo delle partecipazioni sostenuto dal disponente, aumentato di ogni onere inerente alla sua produzione con esclusione degli interessi passivi ed è tassata per il 49,72% di detto valore. Nel secondo caso, sempre ai sensi dell'art. 68, comma 6, del TUIR, la plusvalenza è pari alla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo delle partecipazioni sostenuto dal donante aumentato di ogni onere inerente alla sua produzione con esclusione degli interessi passivi. In questo caso è prevista la tassazione sostitutiva del

in cui il disponente detenga le partecipazioni in regime d'impresa. In tal caso il trasferimento gratuito potrebbe rappresentare una delle ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa di cui all'art. 58 del TUIR e generare dunque plusvalenze (costituite, ai sensi dell'art. 86, comma 1, del TUIR, dalla differenza tra il valore normale e il costo dei beni) qualora siano iscritte in contabilità tra le immobilizzazioni finanziarie e non soddisfino i requisiti per l'esenzione ex art. 87 del medesimo testo unico. Qualora siano iscritte, invece, nell'attivo circolante, ai sensi degli artt. 56 e 85, comma 2, del TUIR, detta cessione gratuita genera l'emersione di un ricavo, costituito dal valore normale del bene.

II) Le compensazioni.

Le compensazioni a favore dei legittimari non integrano, nei loro confronti, alcuna categoria reddituale, non rientrando in alcuna delle categorie previste nell'art. 6 del TUIR³².

20%. Cfr. P. Mastrapasqua, *Assegnazioni derivanti da patti di famiglia*, in *il fisco* n. 33/2012; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008.

³² Cfr. P. Puri, P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008; A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014; P. Mastrapasqua, *Assegnazioni derivanti da patti di famiglia*, in *il fisco* n. 33/2012.