



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE
ARISTEIA

ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI



DOCUMENTI ARISTEIA

documento n. 62

I profili fiscali del Patto di famiglia

giugno 2006

I profili fiscali del Patto di famiglia

DOCUMENTO ARISTEIA N. 62

I PROFILI FISCALI DEL PATTO DI FAMIGLIA

Oggetto del presente studio è l'analisi dei profili fiscali del nuovo contratto tipico definito Patto di famiglia. In particolare, prendendo atto della mancata emanazione di una normativa fiscale specifica atta a regolamentare i modelli impositivi applicabili a tale nuovo contratto nonché ai diversi trasferimenti con esso effettuabili, si è cercato di ricostruire la fattispecie, già analizzata da un punto di vista civilistico nel documento n. 59, tentandone l'avvicinamento, per analogia di natura, ad altre già esistenti.

In particolare, si è cercato di valutare l'adattabilità dei criteri di tassazione espressamente predisposti per altre fattispecie (quali per esempio la donazione modale o il negozio misto con donazione) al Patto di famiglia, con riferimento sia alla registrazione del cennato contratto, sia alle conseguenze reddituali da esso derivanti.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Imposte dirette – 2.1. Il trasferimento dell'azienda – 2.2. Il trasferimento delle partecipazioni – 2.3. La liquidazione dei legittimari non beneficiari - 2.4. La norma antielusiva - 3. Imposte indirette – 3.1. – Il passaggio dell'impresa o delle partecipazioni – 3.2. La liquidazione dei legittimari – 3.3. La rinuncia dei legittimari – 3.4. La difficile interpretazione del comma 3 dell'art. 768-*quater* – 3.5. La liquidazione dei legittimari che non hanno partecipato al Patto di famiglia.

1. PREMESSA

Con il documento n. 59 si è tracciata un'attenta analisi della normativa introdotta con la legge 14 febbraio 2006, n. 55 in tema di Patto di famiglia. In quella sede è stato evidenziato che detto istituto, introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento, deve probabilmente qualificarsi come un nuovo contratto tipico, sebbene una normativa non priva di diverse zone d'ombra non abbia consentito agli interpreti di individuare in modo univoco sia l'esatta natura dell'istituto, sia alcuni elementi peculiari della fattispecie.

I diversi dubbi manifestati dalla dottrina civilistica, non solo necessariamente si riflettono sul piano fiscale, ma sono ulteriormente complicati dalla mancata emanazione di una normativa specifica diretta a disciplinare il trattamento fiscale da riservare a detta fattispecie sia sul piano delle imposte dirette che di quelle indirette.

Con il presente lavoro, in attesa dell'auspicata emanazione di specifiche norme fiscali, si vuole quindi offrire una ricostruzione dell'istituto in esame, necessariamente finalizzata ad una sua riconduzione agli schemi impositivi già esistenti, seppur consapevoli della ben nota inadeguatezza di siffatti procedimenti esegetici.

L'esperienza, infatti, più volte ci ha dimostrato quanto sia difficile adattare modelli impositivi in vigore con riferimento a determinate fattispecie, ad altre fattispecie da queste parzialmente difformi: basti pensare, per

analogia di materia, ai dubbi interpretativi tuttora esistenti, sia in dottrina che in giurisprudenza, con riferimento alla tassazione dei redditi derivanti dall'esercizio di un'azienda coniugale.¹

Infine, prima di entrare nello specifico della trattazione, si ritiene opportuno premettere che a nostro avviso, nello scegliere i modelli impositivi cui ricondurre il Patto di famiglia, sia con riferimento alle imposte dirette che indirette, si dovrebbe evitare di assoggettare il passaggio generazionale dell'impresa o delle sue partecipazioni ad un regime fiscale più oneroso rispetto a quello vigente prima delle recenti modifiche apportate al Codice civile: vale a dire a quello applicabile con riferimento sia alla successione *mortis causa* sia alla donazione *inter vivos*.

Se, infatti, il fine della riforma è quello di “garantire la dinamicità degli istituti collegati all'attività d'impresa, assicurando la massima commerciabilità dei beni nei quali si traduce giuridicamente l'attività stessa” e al contempo quello di “conciliare il diritto dei legittimari con l'esigenza dell'imprenditore che intende garantire alla propria azienda (o alla propria partecipazione societaria) una successione non aleatoria”,² è opportuno che la scelta di avvalersi della nuova opportunità offerta dal legislatore non sia condizionata in modo eccessivo da considerazioni di carattere tributario.

¹ Come noto, con la riforma del diritto di famiglia, nell'ambito della disciplina del regime patrimoniale della comunione legale, è stato introdotto nel nostro ordinamento l'istituto dell'azienda coniugale, pacificamente distinto sia da quello dell'impresa familiare sia da quello della società di fatto. A tale introduzione, tuttavia, non ha fatto seguito l'adozione, nell'ambito del diritto tributario, di una specifica normativa volta a disciplinare i profili impositivi dei redditi derivanti dall'esercizio di un'azienda coniugale. La mancanza di un supporto normativo ha suscitato diversi dubbi interpretativi, con la conseguenza che dottrina e giurisprudenza individuano criteri di imputazione di detti redditi difformi a seconda che le singole fattispecie siano più facilmente riconducibili al modello dell'impresa familiare piuttosto che a quello della società di fatto.

Per un approfondimento della tematica qui solo brevemente richiamata, si vedano, fra gli altri: BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, in Riv. dir. trib., 1995, I, 635; CAPOZZI, *Profili fiscali della comunione legale: interventi della prassi amministrativa ed interpretazioni giurisprudenziali (parte seconda)*, in Riv. dir. trib., 2002, I, 129-135; DETTI, *Impresa e azienda nella comunione legale*, in Riv. not., 1975, I, 775; GRANELLI, *L'impresa familiare nella riforma tributaria*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1976, 4, 621; FANTOZZI, *Impresa familiare (diritto tributario)*, in Noviss. dig. it., app., vol., IV, Torino 1983; IDEM, *Regime tributario*, in *La comunione legale* a cura di C.M. Bianca, Milano 1989, 1111; FERRAÙ, *Azienda coniugale: natura e disciplina tributaria*, in Corr. trib., 1976, 13; FILIPPI, *L'impresa familiare nell'imposizione diretta*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1976, 4, 601; MOGOROVICH, *Aspetti fiscali dell'impresa familiare*, in Dir. prat. trib., 1985, I, 1425; NASTASI, *L'impresa familiare – profilo civilistico e tributario*, in Boll. trib., 1977, 5; NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova 1996, 348-353; RECCA, *Presa di posizione della Commissione Centrale sulla natura dell'impresa familiare – conseguenze nota a decisione*, in Rass. trib., 1984, 1799; RICCI, *L'impresa familiare: evoluzione di un istituto – nota a decisione*, in Rass. trib., 1984, II, 132.

² Come si legge nella presentazione della proposta di legge n. 3870 dell'8 aprile 2003.

2. IMPOSTE DIRETTE

2.1. *IL TRASFERIMENTO DELL'AZIENDA*

Nella ricostruzione effettuata della disciplina giuridica del Patto di famiglia, si è escluso che il passaggio dell'azienda dal dante causa al beneficiario possa integrare un contratto a titolo oneroso; conseguentemente, anche nella presente analisi dei modelli impositivi applicabili ai fini delle imposte dirette, si partirà dal presupposto che il passaggio generazionale dell'azienda avvenga con spirito di liberalità.

La disciplina concernente il trasferimento per atto a titolo gratuito dell'azienda è oggi contenuta nell'art. 58 del Tuir, ai sensi del cui comma 1, secondo periodo, il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa e il beneficiario dovrà assumere detta azienda ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. Peraltro, la norma espressamente specifica che il medesimo regime si applica “anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi”.

La norma richiamata, sciogliendo definitivamente l'annoso interrogativo se la morte dell'imprenditore debba o meno far emergere le plusvalenze latenti d'azienda, determina una integrale detassazione, ai fini delle imposte dirette, del passaggio generazionale dell'azienda.³ In tal modo si è evitato di addossare un eccessivo carico fiscale ai donatari dell'azienda (che a volte rendeva difficile la prosecuzione dell'attività), garantendo, al contempo, la salvaguardia dei diritti dell'erario.

Il legislatore, poi, per far sì che i plusvalori maturati in capo all'imprenditore emergano fiscalmente al momento del successivo trasferimento dell'azienda medesima, da un lato ha previsto, per il beneficiario, l'assunzione dei valori fiscali esistenti in capo al dante causa e, dall'altro, con la lett. *h-bis*, ha introdotto nell'art. 67 del Tuir una nuova fattispecie di redditi diversi, quelli derivanti da cessioni poste in essere da eredi o donatari di un trasferimento gratuito d'azienda.

³ A tal proposito, NUSSI (*L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996,21) ha evidenziato che l'art. 58, comma 1, del Tuir è una norma derogatoria al principio personalistico delle imposte sui redditi; principio in base al quale la capacità contributiva, risolvendosi in “idoneità soggettiva” a contribuire alle spese pubbliche, deve legarsi con un nesso di effettività con il soggetto.

Tale deroga, tuttavia, appare giustificata da una scelta basata su giustificazioni comunque capaci di razionalizzare i principi costituzionali. Come, infatti, sottolineato da SORGATO (*Il passaggio generazionale dell'azienda e la prosecuzione gestionale dell'impresa da parte degli eredi*, in *Il Fisco*, 2004, 1, 4205) “il trasferimento neutro dell'azienda per causa di morte non appare incompatibile con tali criteri di razionalità impositiva, in quanto l'azienda rimane governata dallo statuto d'impresa, inidoneo a provocare la dispersione dei valori impositivi accumulati dagli addendi che la formano e la giustificazione dell'avvicendamento soggettivo che crea la frattura rispetto all'ordinario abbinamento su cui si fonda il descritto principio personalistico è agevolmente rinvenibile nella necessità di non indebolire la forza produttiva di cui è portatrice l'azienda con l'immediata incisione fiscale delle plusvalenze da essa consolidate al momento del decesso del dante causa”.

Ovviamente, qualora il donatario prosegua l'attività d'impresa del disponente, non si applicherà la lettera *h-bis* dell'art. 67 del Tuir e le eventuali plusvalenze da cessione totale o parziale dell'azienda verranno tassate all'interno del regime d'impresa, posto che caratteristica dei redditi diversi è quella di non essere conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali; qualora, invece, il beneficiario non prosegua l'attività d'impresa, la plusvalenza ricadrà nel regime dei redditi diversi.

Per quanto concerne, poi la quantificazione della plusvalenza che il beneficiario realizzerà al momento della successiva cessione del bene, rimane da verificare se, ed eventualmente, in che misura, possano considerarsi dei costi inerenti l'acquisto dell'azienda le liquidazioni effettuate a favore degli altri legittimari.

A tal proposito ci sembra che l'effettuata qualificazione del Patto di famiglia come donazione modale e, quindi, l'esclusione di un legame di corrispettività fra il trasferimento dell'azienda e la liquidazione delle quote spettanti ai legittimari, di per se stessa escluda la possibilità di configurare detta liquidazione come un costo inerente l'acquisto dell'azienda. Ne consegue, come si vedrà meglio nel prosieguo, da un lato, la mancanza di rilievi impositivi in capo ai legittimari liquidati dal discendente beneficiario dell'azienda, dall'altro, un appesantimento delle conseguenze fiscali gravanti sul discendente prescelto per il proseguimento della conduzione dell'impresa familiare.

A diversa soluzione, invece, si giungerebbe qualora si optasse per qualificare il Patto come un negozio misto con donazione o anche come un contratto a favore di terzo, riconoscendo il valore di corrispettivo alla liquidazione effettuata a favore degli altri legittimari. In tal caso, tuttavia, ci sembra che verrebbe meno la possibilità di applicare alla fattispecie quanto disposto dal comma 1, secondo periodo, dell'art. 58 del Tuir. La valutazione del *modus* come corrispettivo, infatti, sebbene ne consentirebbe l'imputazione a costo, escluderebbe la natura liberale dell'atto, necessario presupposto per l'applicazione della norma richiamata.⁴

Infine, si ritiene opportuno effettuare un'ultima puntualizzazione in ordine alla tassazione operante al momento in cui l'azienda esce definitivamente dal patrimonio del discendente beneficiario del Patto di famiglia.

Come anticipato, detta cessione scontrerà le imposte dirette con le modalità descritte dagli artt. 58 e 86 del Tuir per le plusvalenze realizzate nelle cessioni d'azienda a titolo oneroso. In particolare, la normativa richiamata non ha subito rilevanti modifiche a seguito della recente riforma fiscale, salvo quelle direttamente imputabili alla abolizione dell'imposta sostitutiva del 19% di cui al D.Lgs n. 358 del 1997, a seguito della quale è venuto meno uno dei regimi di tassazione della plusvalenza: il c.d. "regime sostitutivo".

Pertanto, a seguito di detta abrogazione, la tassazione delle plusvalenze realizzate viene disciplinata secondo il seguente schema:

Imprenditore individuale che cede l'unica azienda

- se l'azienda è posseduta da un periodo di tempo superiore a 5 anni la plusvalenza andrà a tassazione separata ex art. 17, commi 1 e 2, del Tuir, ovvero verrà assoggettata al regime ordinario Irpef;

⁴ A tal proposito, non può non evidenziarsi quanto non sia immediato il richiamato passaggio, posto che la natura corrispettiva di un negozio non necessariamente ne fa discendere l'onerosità dello stesso.

- se l'azienda è posseduta da un periodo di tempo inferiore a 5 anni la plusvalenza sconterà unicamente il regime ordinario di tassazione.

Imprenditore individuale che cede una tra le più aziende possedute

- se l'azienda è posseduta da un periodo di tempo superiore a 5 anni la plusvalenza verrà assoggettata ad imposta ex art. 86, comma 4, del Tuir (regime ordinario Irpef o ordinario differito in più esercizi), ovvero andrà a tassazione separata ex art. 17, commi 1 e 2, del Tuir;

- se l'azienda è posseduta da un periodo di tempo inferiore a 5 anni ma superiore a 3 la plusvalenza sconterà il regime ordinario di tassazione o quello differito in più esercizi;

- se l'azienda è posseduta da un periodo di tempo inferiore a 3 anni la plusvalenza sconterà unicamente il regime ordinario di tassazione.⁵

Ebbene, ai fini dell'applicazione di tali regimi impositivi, si ritiene che nel computo della durata temporale del periodo di possesso dell'azienda assegnata mediante il Patto di famiglia si debba tener conto non solo del periodo di possesso maturato in capo al discendente beneficiario, ma anche del lasso temporale in cui l'azienda è stata posseduta dall'imprenditore disponente. Siffatto cumulo temporale, infatti, ci sembra una doverosa conseguenza della ricordata neutralità fiscale del trasferimento; diretta conseguenza del quale è che l'intero plusvalore viene tassato unicamente in capo al discendente beneficiario.

2.2. IL TRASFERIMENTO DELLE PARTECIPAZIONI

Con riferimento, invece, all'ipotesi in cui oggetto del Patto di famiglia sia il trasferimento di partecipazioni, in luogo dell'azienda, si deve evidenziare che, ai fini dell'imposizione diretta, la cessione a titolo di liberalità

⁵ Per quanto concerne le modalità di liquidazione dell'imposta previste per i diversi regimi impositivi richiamati, si ricorda che:

nel *REGIME ORDINARIO*: la plusvalenza realizzata concorre per intero alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio in cui è stata realizzata ed eventuali perdite d'impresa pregresse possono essere utilizzate in compensazione;

nel *REGIME ORDINARIO DIFFERITO*: su opzione del soggetto la plusvalenza viene divisa in quote costanti nell'esercizio di realizzo e fino ai quattro esercizi successivi. In tal modo la tassazione della plusvalenza può essere spalmata su cinque periodi d'imposta. L'opzione va esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stata realizzata la cessione d'azienda, mediante la compilazione di un apposito prospetto; qualora, poi, il soggetto cessi l'attività d'impresa durante il periodo in cui è stata frazionata la plusvalenza, le restanti quote vengono assoggettate ad imposizione nell'esercizio di cessazione dell'attività;

nel *REGIME DI TASSAZIONE SEPARATA*: anch'esso regime opzionale, la plusvalenza non concorre alla formazione del reddito complessivo ma viene assoggetta a tassazione separata. L'opzione per la tassazione separata può essere esercitata solo dall'imprenditore individuale nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui la plusvalenza avrebbe dovuto concorrere alla formazione del reddito complessivo. L'art. 21 del Tuir stabilisce che per determinare l'imposta si dovrà applicare, all'ammontare dell'imponibile, l'aliquota Irpef corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente, relativo al biennio anteriore a quello in cui è sorto il diritto alla percezione. In ogni caso, nell'esercizio di realizzo della plusvalenza sarà dovuto un acconto pari al 20% della plusvalenza realizzata.

di partecipazioni non costituisce fattispecie imponibile in capo alla persona fisica disponente né configura reddito imponibile per il beneficiario.

Conseguentemente gli eventuali plusvalori insiti nella partecipazione trasferita emergeranno fiscalmente solo al momento della successiva, eventuale, cessione a titolo oneroso effettuata ad opera del beneficiario, ai sensi di quanto disposto dalle lett. c e c-bis dell'art. 67 del Tuir. Nel calcolo di tale plusvalenza, poi, si dovrà tener conto dei criteri di quantificazione indicati dal comma 6 del successivo art. 68 del Tuir, per l'ipotesi di partecipazioni acquisite per donazione.

In particolare, detta plusvalenza sarà costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo di acquisto che, ai sensi del terzo capoverso del medesimo comma 6, corrisponde al "costo del donante". Con riferimento, quindi, al trasferimento delle partecipazioni, è lo stesso tenore letterale della norma richiamata ad escludere che la liquidazione delle quote spettanti agli altri legittimari possa assumere rilevanza quale costo inerente l'acquisto del bene.

Nella diversa ipotesi in cui si consideri il Patto di famiglia un negozio misto con donazione o anche un contratto a favore di terzo, venendo meno il carattere della gratuità dell'atto, nel computo della plusvalenza derivante dalla successiva cessione delle partecipazioni, si potrà tener conto di quanto disposto dal primo periodo del medesimo comma 6, ai sensi del quale la cennata plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo percepito "ed il costo o valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione, compresa l'imposta di successione o donazione, con esclusione degli interessi passivi".

2.3. LA LIQUIDAZIONE A FAVORE DEI LEGITTIMARI NON BENEFICIARI

Per quanto concerne, infine, la posizione dei legittimari non beneficiari dell'azienda, si evidenzia che l'adempimento del *modus* nei loro confronti non integra alcuna fattispecie imponibile ai fini delle imposte dirette, posto che la qualificazione non onerosa di tale liquidazione esclude, di per se stessa, la possibilità di ricondurla a qualsivoglia fattispecie di reddito diverso.

La liquidazione effettuata a loro favore dal discendente beneficiario, inoltre, probabilmente non si sostanzierà in una donazione d'azienda (o di parte di essa), posto che lo scopo del Patto di famiglia è proprio quello di salvaguardare l'unitarietà di direzione dell'impresa anche a seguito del passaggio generazionale della stessa e, per analoghi motivi, si è portati ad escludere che la medesima si realizzi attraverso il trasferimento di partecipazioni.

Qualora, tuttavia, si verifichi una delle ipotesi suddette, troveranno applicazione gli artt. 58, 67 e 68 del Tuir, già richiamati.

2.4. LA NORMA ANTIELUSIVA

Infine, sempre restando nell'ambito dei profili di imposizione diretta rilevanti ai fini del Patto di famiglia, sembra opportuno svolgere alcune brevi considerazioni in ordine all'operatività della norma antielusiva con riferimento alla disciplina negoziale in rassegna.

Come acutamente evidenziato in dottrina, con riferimento alla donazione d'azienda,⁶ la menzione dei “negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende” nell'art. 37 *bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 serve, probabilmente, a scoraggiare eventuali arbitraggi fiscali sulle donazioni d'azienda.

L'intenzione del legislatore sembrerebbe, quindi, quella di colpire le operazioni in cui la donazione d'azienda è finalizzata alla “canalizzazione” delle plusvalenze su un familiare con bassa aliquota marginale, il quale potrebbe vendere l'azienda al terzo acquirente finale retrocedendo il prezzo all'imprenditore disponente.⁷ Siffatta operazione, infatti, risulterebbe fiscalmente conveniente ogni volta che l'aggravio finanziario dovuto alla mancata rateizzazione delle plusvalenze sulla cessione realizzata dal donatario (rateizzazione che non opera nei redditi diversi, a differenza che nei redditi d'impresa) fosse più che compensato dal differenziale negativo di aliquota esistente tra l'imprenditore disponente e il familiare beneficiario. Più incerta appare, invece, la possibilità di usare la norma antielusiva per colmare la lacuna determinata dallo spostamento dai redditi d'impresa ai redditi diversi delle plusvalenze generande, posto che nell'ambito dei redditi diversi non è imponibile né l'autoconsumo dei beni aziendali né la loro cessione gratuita a terzi.

Infine, vale la pena sottolineare che, se da un canto, nella stipula di un Patto di famiglia è possibile ravvisare le “valide ragioni economiche” proprio nell'intento di effettuare un determinato passaggio generazionale dell'impresa; dall'altro, qualora venissero poste in essere altre operazioni straordinarie prodromiche alla stipula del patto (quale, ad esempio, una scissione dell'azienda oggetto del trasferimento), anche queste ultime si troverebbero a fare i conti con quanto disposto dall'art. 37 *bis* citato.

3. IMPOSTE INDIRETTE

3.1. *IL PASSAGGIO DELL'IMPRESA O DELLE PARTECIPAZIONI*

Con riferimento ai profili di imposizione indiretta, è necessario in primo luogo analizzare la natura del “trasferimento” di tutta o parte dell'impresa o delle partecipazioni dal disponente ad uno o più dei suoi discendenti.

⁶ STEVANATO, *Il regime fiscale dei trasferimenti gratuiti di aziende: profili problematici*, in *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa* a cura di Lupi e Stavanato, Milano 2002, 216.

Per un ulteriore approfondimento della disciplina antielusiva sui trasferimenti gratuiti d'azienda, si veda anche: BEGHIN, *La disciplina antielusiva specifica sui trasferimenti gratuiti d'azienda tra elusione e pianificazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2005, 1901 ss.

⁷ Secondo l'autore (*IBIDEM*), peraltro, “questi comportamenti avrebbero potuto essere contrastati anche attraverso l'art. 37 terzo comma del D.P.R. n. 600/1973, sull'interposizione (fittizia) di persona, anche se a tal fine sarebbe stato necessario, per gli uffici, provare la dissociazione tra il titolare apparente (il familiare dell'imprenditore, erede o donatario dell'azienda) e il possessore effettivo del reddito (l'imprenditore).”

A tal proposito, un primo nodo interpretativo da sciogliere è quello inerente il momento temporale in cui si verificano gli effetti traslativi del patto. La disciplina introdotta nel Codice civile, infatti, non offre alcuna esplicita indicazione, mentre gli interpreti, come esaminato nel precedente documento, sono della prevalente opinione che il trasferimento del bene avvenga al momento della conclusione del contratto.⁸

A suffragio di siffatta interpretazione, peraltro, sembra andare l'*iter* di formazione dell'attuale testo normativo. Mentre, infatti, il comma 1 dell'art. 734-*bis* del C.c. contenuto nell'art. 2 del disegno di legge n. 3870, stabiliva che il patto di famiglia è quel contratto con cui "l'imprenditore *asigna* l'azienda ad uno o più discendenti", l'attuale art. 768-*bis* del C.c. espressamente dispone che il patto di famiglia è quel contratto con cui l'imprenditore *trasferisce* l'azienda, operando quindi una chiara scelta linguistica atta a sottolineare gli effetti traslativi del patto medesimo.⁹

Nelle considerazioni che seguono, quindi, si partirà dal presupposto che il patto non si sostanzi in una mera indicazione di come l'asse ereditario dovrà essere suddiviso fra gli eredi una volta aperta la successione, bensì realizzi esso stesso il trasferimento dell'impresa o delle partecipazioni dal disponente al discendente.

Al fine di individuare la natura di questo nuovo contratto tipico, ci sembra non si possa prescindere dal carattere di liberalità del trasferimento effettuato dall'imprenditore, o dal possessore di partecipazioni, al proprio discendente. Ai sensi di quanto disposto dal comma 2 dell'art. 768-*quater*, inoltre, siffatta liberalità viene gravata dall'obbligo, incombente sul beneficiario, di liquidare la corrispondente quota di legittima ai legittimari del disponente, ove questi non decidano di rinunziarvi in tutto o in parte.

Sulla base delle ricordate caratteristiche, questo primo passaggio di beni sembra sufficientemente assimilabile, ai fini fiscali, ad una donazione modale e quindi riconducibile alle disposizioni contenute negli

⁸ In tal senso: MERLO, *Il patto di famiglia*, in atti del convegno di studi *Patti di famiglia per l'impresa* tenutosi a Milano il 31 marzo 2006, pubblicati su www.fondazione-notariato.it, 13; il quale, tuttavia, evidenzia anche come il riconoscere al Patto di famiglia natura di contratto ad effetti reali immediati, crea delle difficoltà in relazione alla facoltà di recesso contenuta nel punto 2 dell'art. 768-*septies*; infatti "il recesso è un negozio unilaterale recettizio mediante il quale un soggetto scioglie unilateralmente il rapporto contrattuale senza incidere sul titolo ed ha efficacia *ex nunc*. Proprio le elencate caratteristiche del recesso, unitamente al chiaro disposto dell'art. 1373 c.c., hanno indotto la dottrina dominante a ritenere il recesso inapplicabile a quei contratti con effetti reali immediati, nei quali rientra senza dubbio anche il patto di famiglia".

⁹ Similmente LUPETTI, *Patti di famiglia: note a prima lettura*, in atti del convegno di studi *Patti di famiglia per l'impresa* cit., 2; nonché FRIEDMANN, *Prime osservazioni sui patti di famiglia*, Fedrnotizie n. 2 del 2006, 61; il quale sottolinea come la norma sul Patto di famiglia "nella sua originaria struttura e formulazione era stata concepita come una disposizione inter vivos con efficacia post mortem ed era vista e voluta come una norma finalizzata alla continuazione del valore sociale dell'azienda come realtà socio-economica, senza per questo spogliare in vita l'imprenditore che non lo desiderasse dalle sue prerogative sino a che gli fosse consentito gestire al meglio l'impresa ed è invece sfociata in questa sua prima stesura in qualcosa di diverso."

Contrariamente RUSSO – DE ROSA – BIANCO (*La successione d'azienda dopo le riforme*, Gli speciali del sistema Frizzera n. 2 aprile 2006, 35-36) ritengono che, attribuendo immediati effetti traslativi al Patto, si finirebbe "per rendere di fatto poco rilevante la disciplina stessa di fatto a poco più di una normalissima cessione di azienda/partecipazioni".

artt. 58, comma 1, e 56 del D.Lgs n. 346 del 1990.¹⁰ Da sottolineare il fatto che l'eventuale natura donativa del Patto di famiglia comporterebbe l'applicazione dell'art. 179 lett. b) del C.c., ai sensi del quale sono beni personali, esclusi dal regime di comunione legale tra i coniugi, anche i beni acquisiti successivamente al matrimonio per effetto di donazione; escludendo, così, di dover approfondire le conseguenze scaturenti, sul piano fiscale, dell'eventuale caduta in comunione dei beni trasferiti attraverso il patto di famiglia.

Una volta qualificato il Patto di famiglia come una donazione modale, il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni effettuato a favore del discendente deve essere ricondotto all'esclusione d'imposta di cui all'art. 13 della legge n. 383 del 2001.

Il cennato trasferimento, peraltro, sconterà, invece, le imposte ipotecarie e catastali nella misura ordinaria del 2% e dell'1% sugli eventuali beni immobili presenti nell'azienda trasferita.

3.2. LA LIQUIDAZIONE DEI LEGITTIMARI

Per quanto concerne, invece, la liquidazione della quota di legittima corrispondente al valore dell'azienda o delle partecipazioni ricevute, da effettuarsi ad opera del beneficiario nei confronti dei legittimari, se si opta per lo schema della donazione modale, si deve ritenere che detto onere, anziché caratterizzarsi come corrispettivo, si sostanzia nel *modus* apposto alla donazione riducendone gli effetti.¹¹ Tale *modus*, quindi, ai

¹⁰ La correttezza di siffatta interpretazione, viene ulteriormente confortata dal fatto che lo stesso disegno di legge del 2 ottobre 1997, proposto su iniziativa del senatore Pastore ed altri, anziché definire il Patto di famiglia un contratto tipico, lo qualificava espressamente come un atto di donazione; l'art.734-*bis*, che secondo quel disegno di legge doveva essere aggiunto al Codice civile, al comma 1 prevedeva che "l'imprenditore può assegnare, con atto di donazione, l'azienda a uno o più discendenti."

In tal senso, fra gli altri: LUPETTI, *Patti di famiglia: note a prima lettura*, op. cit., 3. Similmente MERLO (*Il patto di famiglia*, op. cit., 3) che, peraltro, non esclude che al Patto di famiglia possa essere riconosciuta anche natura di atto divisionale (*ivi*, 3-4); parzialmente conforme all'interpretazione offerta da Merlo, quella di FRIEDMANN (*Prime osservazioni*, op. cit., 62), il quale sottolinea che "il fatto che il legislatore non preveda la presenza dei testimoni pare legittimare una ricostruzione del contratto di patto di famiglia non come donazione, ma semmai come liberalità non donativa, connessa ad un negozio con natura divisionale".

Con riferimento, invece ai richiamati artt. 56 e 58 del D.Lgs n. 346 del 1990, nello svolgimento del presente lavoro, si parte dal presupposto che dette norme sono rimaste in vigore anche a seguito della soppressione dell'imposta sulle donazioni e successioni, operata dalla legge n. 383 del 2001; con riferimento, quindi, ad attribuzioni effettuate con spirito di liberalità si ritiene tuttora vigente buona parte della disciplina normativa di riferimento (vale a dire il D.Lgs n. 346 del 1990), anche se al momento dette attribuzioni non sono gravate da imposta.

Per un approfondimento dell'*iter* di riforma e soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni si veda: AA. VV. *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001 nonché sulle conseguenze scaturenti dalla soppressione di detto tributo, da ultimo si veda: lo studio n. 8 del 2004 T, a cura di Lomonaco, della Commissione studi tributari del Consiglio nazionale del notariato.

¹¹ A tal proposito, sembra utile evidenziare che siffatta affermazione acquisirebbe una particolare importanza nell'ipotesi in cui venisse reintrodotta nel nostro ordinamento l'imposta sulle donazioni. In tale ultima ipotesi, infatti, il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni al discendente dovrebbe essere tassato al netto dell'onere, vale a dire

sensi e per gli effetti di quanto disposto dall'art. 56 del D.Lgs n. 346 del 1990, rappresenterà un'ulteriore donazione a favore di beneficiari espressamente individuati.

Del resto, valide argomentazioni a favore dell'ipotesi che l'onere in oggetto non possa qualificarsi come un corrispettivo, si traggono dall'ultimo capoverso dell'art. 768-*quater* del C.c. ai sensi del quale "quanto ricevuto dai contraenti (quindi sia il discendente beneficiario che i legittimari da questo liquidati, n.d.r.) non è soggetto a collazione o a riduzione". Qualora, infatti, la liquidazione delle quote di legittima dovesse intendersi come un corrispettivo dovuto dal beneficiario, il medesimo sarebbe già per sua natura escluso sia da collazione che da azione di riduzione e, quindi, la norma richiamata avrebbe dovuto avere un diverso tenore testuale.

Proprio sulla base di tali considerazioni, e quindi l'impossibilità di rinvenire elementi di corrispettività fra il trasferimento a favore del beneficiario e la liquidazione delle quote spettanti ai legittimari, alcuni interpreti hanno escluso che il patto di famiglia potesse essere qualificato come un negozio misto con donazione, il quale, peraltro, avrebbe scontato un diverso trattamento fiscale.¹²

Qualora, infatti, il Patto di famiglia fosse assimilabile ad un negozio misto con donazione, al medesimo risulterebbe applicabile, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 131 del 1986, l'imposta di registro per la parte a titolo oneroso e quella sulle donazioni per la parte a titolo gratuito.¹³

Tornando, quindi, alla nostra ricostruzione della fattispecie, che prevede ai fini fiscali un'assimilazione del Patto di famiglia alla donazione modale, si evidenzia che la liquidazione delle quote spettanti ai legittimari, nella normalità delle ipotesi si sostanzierà in una donazione effettuata nei confronti di soggetti compresi fra quelli di cui all'art. 13 della legge n. 383 del 2001, vale a dire parenti in linea retta o altri parenti entro il quarto grado del soggetto tenuto alla liquidazione, e, quindi, non sconterà alcuna imposizione.

Nella diversa, e più rara, ipotesi in cui fra i legittimari dell'imprenditore, ovvero del possessore di partecipazioni, vi siano soggetti che non hanno con il beneficiario dell'azienda o delle partecipazioni i rapporti di parentela indicati, la liquidazione delle quote di legittima sarà soggetta all'imposta ordinariamente applicabile per i trasferimenti a titolo oneroso (in questo caso imposta di registro) sulla parte di valore della liquidazione che supera 180.759,91 euro, mediante applicazione delle aliquote previste per il corrispondente

sull'importo corrispondente alla differenza fra il valore attribuito al bene trasferito e quello attribuito alla liquidazione effettuata nei confronti dei legittimari. Si concorda, infatti, con quella parte della dottrina che ha più volte evidenziato l'opinabilità della scelta operata dal legislatore – attraverso il combinato disposto degli artt. 58, comma 1, e 56 del D.Lgs n. 346 del 1990 – di non ammettere in deduzione dal valore globale dei beni e dei diritti oggetto della donazione gli oneri che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente. Sul punto: STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova 2000, 68-78.

¹² Così: BASILAVECCHIA, *Profili fiscali del Patto di famiglia*, relazione al convegno *Patti di famiglia per l'impresa* tenutosi a Napoli il 12 maggio 2006.

¹³ Per un approfondimento della disciplina del negozio misto con donazione, si vedano: FEDELE, *Le innovazioni nella legge n. 342 del 2000, le definizioni della ratio del tributo. I rapporti con l'imposta di registro* in AA. VV. *L'imposta sulle successioni e donazioni*, op. cit., 88 e STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette*, op. cit., 213-223.

atto di trasferimento a titolo oneroso.¹⁴ In particolare, qualora detto trasferimento abbia ad oggetto delle partecipazioni, si ricorda che, ai sensi dell'art. 11 del d.P.R. n. 131 del 1986, Allegato parte I, l'imposta di registro è dovuta per il valore eccedente 180.759,91 euro nella misura fissa di 168,00 euro.

Infine, si evidenzia che qualora la liquidazione delle quote di legittima avvenga mediante il trasferimento di beni immobili sono comunque dovute le imposte ipotecarie e catastali nella misura ordinaria dell'1% e del 2%, salvo che, in presenza dei necessari requisiti, non risultino applicabili i benefici prima abitazione, estesi alle donazioni dall'art. 69 della legge n. 342 del 2000.

Con riferimento, poi, alle altre possibili qualificazioni dell'atto con cui il beneficiario liquida la quota di legittima dei legittimari, riteniamo che, similmente a quanto osservato con riferimento al negozio misto con donazione, quanto disposto dall'ultimo capoverso dell'art. 768-2*quater* non consenta di attribuire a detto atto natura divisionale e, quindi, di assoggettarlo a registro secondo l'aliquota proporzionale dell'1%.

Né, da ultimo, si ritiene possa trattarsi degli accordi per la reintegra dei diritti dei legittimari, richiamati dall'art. 43 del D.Lgs n. 346 del 1990, i quali intervengono solo successivamente all'apertura della successione, mentre abbiamo indicato fra le premesse del presente lavoro la convinzione che il Patto di famiglia sia un contratto ad effetti traslativi immediati.

3.3. LA RINUNCIA DEI LEGITTIMARI

L'art. 768-*quater*, comma 2, prevede che l'obbligo di "liquidare gli altri partecipanti al contratto" venga meno solo nell'ipotesi in cui questi ultimi rinunzino, in tutto o in parte, al conseguimento di quanto loro spettante in base al valore delle quote previste dagli artt. 536 e ss. del C.c.

Ebbene, la facoltà qui riconosciuta di rinunciare alla propria quota di legittima potrebbe, ad una prima lettura, far pensare, contrariamente a quanto da noi sostenuto, che il Patto di famiglia non abbia effetti traslativi immediati. Poiché, infatti, in via generale la legittima diviene un diritto del legittimario solo a seguito dell'apertura della successione, se la norma introdotta nel Codice civile prevede la possibilità di rinunciare alla liquidazione della propria quota di legittima, si potrebbe dedurre che sia il trasferimento dell'azienda (o delle partecipazioni) sia la liquidazione delle quote di legittima dei non assegnatari avvengano non all'atto della stipula del Patto di famiglia, ma successivamente alla morte del *de cuius*.

Una più attenta lettura della norma richiamata, tuttavia, mette in evidenza che il diritto cui è dato rinunciare ai legittimari non assegnatari dell'azienda (o delle partecipazioni) è quello attribuito, non dalle norme sulla successione, ma dallo stesso comma 2 dell'art. 768-*quater* del C.c. al "pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti".

¹⁴ Si pensi, per esempio, all'ipotesi in cui l'imprenditore o il titolare delle partecipazioni, a seguito della perdita della prima moglie, sia addivenuto a seconde nozze e sia quindi la seconda moglie a dover partecipare al Patto di famiglia, in quanto suo legittimario. Qualora il disponente decida di trasferire l'azienda o le partecipazioni al figlio avuto in prime nozze, questo ultimo si troverà a liquidare la quota di legittima all'attuale moglie del padre, con la quale non è legato da rapporti di parentela.

Da un punto di vista fiscale, detta rinuncia, qualora sia effettuata per mero spirito di liberalità, ricade nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni e, quindi, ai sensi di quanto stabilito dal comma 2 dell'art. 13 della legge n. 383 del 2001, non sconta alcuna imposta se i soggetti che la effettuano sono legati ai soggetti beneficiari della medesima rinuncia da rapporti di discendenza ovvero altro tipo di parentela entro il quarto grado. In mancanza, la cennata rinuncia sconterà - relativamente alla parte di valore del credito che supera l'importo di 180.759,91 euro - l'imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,50%, secondo l'aliquota fissata per gli atti a titolo oneroso di rinuncia al credito.¹⁵

3.4. LA DIFFICILE INTERPRETAZIONE DEL COMMA 3 DELL'ART. 768-QUATER

Il terzo comma dell'art. 768-*quater*, con un'espressione linguistica di scarsa chiarezza, stabilisce che "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 dichiarato collegato al primo e purché vi intervengano i medesimi soggetti che hanno partecipato al primo contratto o coloro che li hanno sostituiti".

Come si è visto nel documento n. 59, secondo alcuni autori, il legislatore starebbe qui facendo riferimento esclusivamente a quei beni che, in luogo di un pagamento in denaro, sono stati trasferiti ai legittimari dal discendente beneficiario del Patto di famiglia, a titolo di liquidazione della corrispondente quota di legittima.¹⁶

Altra parte della dottrina, tuttavia, attribuendo particolare rilevanza alla necessaria imputazione a quote di legittima di questi trasferimenti, ha tratto la conclusione che con il Patto di famiglia sia possibile che il disponente, oltre a trasferire l'azienda o le partecipazioni ad uno o più discendenti, trasferisca altri beni ai legittimari che non hanno beneficiato del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni.¹⁷

A suffragio di siffatta lettura della norma richiamata, peraltro, depone anche la presentazione della proposta di legge n. 3870, la quale, in commento all'allora comma 4 dell'art. 734-*bis* (corrispondente all'attuale comma 3, art. 768-*quater*), così recita: "il quarto comma disciplina l'ipotesi in cui l'imprenditore effettui altre assegnazioni ai propri legittimari, nel qual caso i beni assegnati saranno imputati alle loro quote di legittima; tale imputazione si determina non solo nel caso di assegnazioni contenute nello stesso contratto, ma anche in un contratto successivo; in quest'ultimo caso, però, sono richiesti il collegamento espressamente

¹⁵ Per un approfondimento del tema del possibile carattere di liberalità dell'atto di rinuncia, si vedano, anche se anteriormente alla soppressione dell'imposta sulle donazioni e successioni: FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, s.d., 455 ss. e STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette*, op. cit., 249-296.

¹⁶ Così, fra gli altri: MERLO, *Il patto di famiglia*, op. cit., 8.

¹⁷ In tal senso: BUSANI, *IL Sole* 24 ore del 1° febbraio 2006, 23; LUPETTI, *Patti di famiglia*, op. cit., 6-7; RUSSO – DE ROSA – BIANCO, *La successione d'azienda dopo le riforme*, op. cit., 35.

dichiarato di tale contratto con il primo e l'intervento nel medesimo di tutti i soggetti che hanno partecipato al primo o di coloro che li sostituiscono (legittimari nel frattempo subentrati).¹⁸

Se si dovesse muovere una critica a questo secondo orientamento, tale critica muoverebbe senz'altro dalla considerazione che, per il tramite di esso, si potrebbero ravvisare gli estremi di un eccessivo ampliamento della deroga al divieto dei patti successori, posto che la mera presenza nell'asse ereditario di un'impresa di famiglia finirebbe, potenzialmente, per giustificare un'illimitata deroga al divieto di patti successori (la quale, si potrebbe obiettare, andrebbe ben oltre la necessità di offrire particolari garanzie al passaggio generazionale dell'impresa e potrebbe anche essere considerata alla stregua di una violazione del principio di uguaglianza, di cui all'art. 3 della Cost., non giustificata dall'altrettanto necessaria garanzia di tutela della libera iniziativa economica).

Ciò detto, prendendo comunque atto dell'orientamento a chiare lettere rinvenibile dalla presentazione della proposta di legge n. 3870, si evidenzia che tali eventuali disposizioni rappresenterebbero delle liberalità effettuate dal disponente nei confronti dei propri legittimari e, quindi, sulla base delle considerazioni già ampiamente svolte, nonché nei limiti delle medesime, non sconterebbero alcuna imposta.

3.5. LA LIQUIDAZIONE DEI LEGITTIMARI CHE NON HANNO PARTECIPATO AL PATTO DI FAMIGLIA

L'art. 768-*sexies*, al primo comma, prevede che all'apertura della successione del disponente, il coniuge e gli altri legittimari che non abbiano partecipato al contratto possono chiedere ai beneficiari del medesimo il pagamento della somma prevista dal secondo comma dell'art. 768-*quater*.

Nel documento n. 59 sono stati ampiamente esposti i dubbi interpretativi collegati alla presente disposizione, in relazione ai quali si è raggiunto il convincimento di dover condividere quell'orientamento di pensiero secondo il quale la cennata disposizione fa riferimento sia ai legittimari che per diverse ragioni non sono intervenuti al Patto di famiglia, sia agli eventuali legittimari sopravvenuti alla stipula del Patto.¹⁹

Si è detto, inoltre, che l'obbligazione di liquidare i legittimari così individuati, ricade non solo sul discendente assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni, ma, in quanto obbligazione solidale, anche su

¹⁸ Solo incidentalmente, si evidenzia che anche in sede di discussione della proposta di legge n. 3870-A, nel corso della seduta n. 661 del 25 luglio 2005, il relatore Buemi ha ribadito il medesimo concetto chiarendo che la menzionata disposizione “disciplina l'ipotesi che l'imprenditore, mediante il patto di famiglia o con successivo contratto ad esso collegato, assegni beni ad altri figli non assegnatari dell'azienda”.

¹⁹ Altri autori, viceversa, ritengono che il comma 1 dell'art. 768-*sexies* faccia esclusivo riferimento ai legittimari sopravvenuti alla conclusione del Patto di famiglia. Secondo questa parte della dottrina, infatti, l'obbligo di partecipazione al Patto per tutti i legittimari esistenti al momento della stipula del medesimo, è di fatto inderogabile. Così MERLO (*Il patto di famiglia*, op. cit., 2-3 e 10-11) il quale evidenzia che “Tale patto, qualora venga concluso in assenza anche di uno solo dei soggetti che sarebbero legittimari, se si aprisse la successione il giorno della stipula, si deve ritenere nullo per violazione di norma imperativa (art. 768 *quater* c.c.), in quanto sottratta alla disponibilità delle parti. La sanzione sopra evocata non è espressamente prevista, tuttavia, in ossequio dell'orientamento dominante, la c.d. nullità virtuale, come prevista dall'art. 1418 c.c., è sicuramente operante nel caso prospettato.” Similmente FRIEDMANN, *Prime osservazioni*, 63.

tutti gli altri legittimari che hanno “beneficiato” del patto di famiglia ottenendo dall’assegnatario la liquidazione di un valore corrispondente alla propria quota di legittima.

Tale interpretazione viene, peraltro, confermata da quanto esposto, a tal proposito, nella presentazione del disegno di legge n. 3870, secondo la quale la cennata disposizione “riconosce comunque al coniuge ed agli altri legittimari che non abbiano partecipato al contratto il diritto di chiedere ai beneficiari del contratto stesso il pagamento della somma prevista dal terzo comma, aumentata degli interessi legali; naturalmente tale diritto potrà essere esercitato nei confronti del solo assegnatario dell’azienda nel caso in cui non vi sia stata liquidazione in favore degli altri legittimari partecipanti al contratto, ovvero nei confronti dei (o anche dei) legittimari partecipanti che abbiano ricevuto la liquidazione di cui ai commi terzo e quarto.”

Posta la cennata ricostruzione della fattispecie, da un punto di vista fiscale, si ritiene che la medesima possa essere avvicinata ai già ricordati “accordi per la reintegra dei diritti dei legittimari”. Il negozio qui brevemente richiamato, infatti, interviene dopo l’apertura della successione e l’applicazione dell’art. 43 del D.Lgs n. 346 del 1990 potrebbe essere funzionale ad evitare un’eventuale duplicazione di imposta, qualora quest’ultima sia stata in parte assolta dai coobbligati solidali con riferimento ai trasferimenti effettuati al momento della conclusione del Patto di famiglia.

In ottemperanza a quanto disposto dal richiamato art. 43, la liquidazione in esame, sia che avvenga in natura, sia che avvenga in denaro, rientrerebbe nell’ambito di applicazione dell’imposta di successione e, conseguentemente, sarebbe sottratta a qualsivoglia imposizione; fermo restando l’applicazione delle ordinarie imposte ipotecarie e catastali ove la liquidazione avvenga mediante il trasferimento di beni immobili.

Stampato presso la sede della Fondazione – maggio 2006

FONDAZIONE ARISTEIA – Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti

Via Torino 98 – 00184 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.aristeia.it