

La tassazione del patto di famiglia

Prof. Giuseppe Corasaniti
Università degli Studi di Brescia

21 ottobre 2021

Inquadramento civilistico

La legge 14 febbraio 2006, n. 55 ha introdotto nel libro II titolo IV del codice civile il capo V-*bis*, rubricato “Del patto di famiglia”, formato da sette articoli (dall’art. 768-*bis* all’art. 768-*octies*) e, altresì, modificato l’art. 458 c.c., inserendo l’inciso “fatto salvo quanto disposto dagli articoli 768-*bis* e seguente”.

Il nuovo contratto risulta quindi disciplinato da una normativa “eccezionale” e non speciale, in quanto deroga norme generali quali l’art. 458 citato e gli artt. 533 ss. c.c. (azione di riduzione) e 737 ss. c.c. (collazione).

La normativa in tema di patto di famiglia - che ha una matrice di derivazione europea (v. Raccomandazione della Commissione UE del 7 dicembre 1994 nonché la Comunicazione n. 98/C, 93/02, pubblicata nella G.U. n. C93 del 28 marzo 1998) - mira a soddisfare l’esigenza di fornire all’imprenditore uno strumento giuridico adeguato per programmare, per tempo, non solo il passaggio generazionale ma soprattutto la funzionalità futura della propria azienda.

segue

Più precisamente, il Legislatore, introducendo una disciplina *ad hoc* per il patto di famiglia, ha inteso introdurre la possibilità di trasmettere per atto *inter vivos* l'azienda o il controllo della stessa al discendente (figlio o nipote *ex filio*) che più abbia attitudini manageriali.

Il patto di famiglia viene quindi definito dal legislatore, all'art. 768-*bis*, c.c., come il contratto con cui l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda ed il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote ad uno o più discendenti.

segue

Dibattuta è in dottrina la natura giuridica da riconoscere al patto di famiglia.

- Secondo una parte della dottrina (Palazzo, Caccavale) il patto di famiglia costituirebbe, nella sostanza, una donazione modale: una liberalità, avente ad oggetto l'azienda, od una sua parte, ovvero le partecipazioni sociali, realizzata a favore di uno o più discendenti, accompagnata dall'onere, direttamente stabilito dalla legge, di liquidare le quote dei legittimari non assegnatari, da determinarsi avendo riguardo al momento della conclusione del contratto.
- Altra dottrina (Rizzi), invece, ritiene che si tratti di un negozio giuridico tipico, avente causa propria che si sostanzierebbe nella volontà di regolamentare i futuri assetti successori dei legittimari in ordine all'azienda o alle partecipazioni sociali cedute.

segue

- Infine, a chi attribuisce al patto di famiglia natura essenzialmente divisoria (Bonilini, Gazzoni), si contrappone chi, invece, rinuncia a qualificare il patto di famiglia sulla base delle tradizionali categorie giuridiche ed afferma che si tratta di un particolare contratto, avente una sua funzione tipica, di natura complessa (Petrelli, Capozzi).

Pur poggiando ciascuna delle tesi poc'anzi illustrate su argomentazioni giuridiche solide, appare tuttavia condivisibile quella che inquadra il patto di famiglia quale nuovo negozio giuridico con una causa unitaria, in virtù della quale si prevede un trasferimento (gratuito, ma non donativo) che costituisce una vera e propria liberalità ma che non è una donazione modale.

In altri termini, il patto di famiglia è da inquadrarsi quale negozio giuridico che consente, in un'ottica preordinata ad assicurare la continuità dell'impresa, la programmazione strategica del passaggio generazionale («ad uno o più discendenti», ai sensi dell'art. 768-*bis* c.c.) dell'impresa stessa, anche in deroga al divieto dei patti successori di cui all'art. 458 c.c.

segue

Si tratta quindi di un contratto: *i)* che è figura negoziale “tipica”, in quanto espressamente “nominata”; *ii)* che determina un assetto negoziale unitario e plurilaterale; *iii)* dal quale emerge “come momento imprescindibile, una attribuzione, oggettivamente liberale, dell'azienda o delle partecipazioni ad uno o più assegnatari”; contestualmente si determinano, in presenza di altri “partecipanti” che non vi rinunziano, attribuzioni corrispondenti al valore delle quote previste dagli artt. 536 e ss., c.c..

L'imposizione indiretta del patto di famiglia

Con la legge finanziaria del 27 dicembre 2006, n. 296, il Legislatore ha sottratto all'imposta sulle successioni e donazioni, con norma eccezionale di esenzione (raccomandata dalla Commissione Europea: si vedano gli atti 94/1069/CE e 98/C93/02), *“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”*, aggiungendo il comma 4-ter all'art. 3, d.lgs. n. 346 del 1990 (“TUS”). L'esenzione è stata estesa anche al coniuge, per effetto dell'art. 1, comma 31, della l. n. 244 del 2007.

segue

Con riguardo ai limiti e alle condizioni richieste per l'applicazione della esenzione in esame, è previsto che *“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 dei predetti limiti e condizioni comporta l'automatico decadimento dal beneficio e la contestuale irrogazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997.

segue

Appare evidente come con la norma in esame il Legislatore abbia voluto manifestare la propria volontà di agevolare il passaggio generazionale di ogni organismo imprenditoriale direttamente (*i.e.*, azienda o ramo di essa) ovvero indirettamente (*i.e.*, partecipazioni societarie), evitando che la necessità di reperire risorse per assolvere oneri tributari (in specie, l'imposta sulle successioni e donazioni potenzialmente dovuta al momento della donazione delle partecipazioni societarie) possa costringere i beneficiari a ricorrere all'indebitamento.

Con riferimento all'esenzione da imposta sulle successioni e donazioni nei casi di trasferimento a titolo liberale di partecipazioni o quote sociali in società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, essa spetta per il solo trasferimento di partecipazioni “(...) *mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.*”, ossia solo qualora il beneficiario del trasferimento possa disporre, per effetto di quest'ultimo, del controllo della società, disponendo della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

segue

Sebbene il tenore della norma appaia *prima facie* di immediata comprensione, si sono tuttavia resi necessari, negli ultimi anni, alcuni puntuali chiarimenti interpretativi in merito all'ambito applicativo della stessa.

Anzitutto, l'Agenzia delle entrate (circ. n. 3/E del 2008 e Ris. n. 446/E del 2008) ha precisato che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione da imposta sulle successioni e donazioni, non è necessario che vi sia un trasferimento di un pacchetto di per sé di controllo, essendo sufficiente che il trasferimento consenta di realizzare o anche solo di integrare il controllo in capo al beneficiario.

segue

- Per quanto concerne la condizione dell'“integrazione” del controllo ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in esame, non vi sono puntuali indicazioni di prassi rese con riferimento al comparto dell'imposta sulle successioni e donazioni, soccorrendo tuttavia, in questo caso, il disposto di cui all'art. 177, co. 1, Tuir, con riferimento al quale, sebbene ai fini delle imposte sui redditi, appaiono particolarmente significativi i principi affermati dall'Agenzia delle entrate in taluni documenti di prassi (Ris. n. 57/E del 2007; Circ. n. 329/E del 1997 e Circ. n. 33/E del 2010).
- Il menzionato art. 177, co. 1, Tuir, ai fini dell'applicazione della disciplina ivi contenuta, individua quali presupposti oggettivi sia l'“acquisizione” del controllo sia l'“integrazione” di quest'ultimo.
- Come precisato dall'Agenzia delle entrate, *“avuto riguardo alla formulazione della norma che prende in considerazione anche la “integrazione” di una partecipazione di controllo, ne consegue che l'operazione non deve necessariamente aver ad oggetto una partecipazione che di per sé sia di controllo, ma può riguardare anche una partecipazione che, unitamente a quella già posseduta, consenta al soggetto acquirente di avere una partecipazione di controllo”* (Ris. n. 320/E del 1997).

segue

- Pertanto, può essere oggetto di scambio anche una partecipazione che di per sé non rappresenta una percentuale di controllo (ovvero il 50% più uno dei voti) ma che, una volta sommata a quelle eventualmente già in possesso della società acquirente, sia sufficiente per far acquisire a quest'ultima il controllo della società "scambiata".
- Sulla base di tale prassi è ragionevole ritenere che la locuzione "integrare il controllo" prevista dall'art. 3, co. 4-ter, TUS, non vada letta alla stregua di "aumento" del controllo già in capo al beneficiario, ma nei termini sopra espressi, con la conseguenza che l'esenzione trova applicazione solo nei due seguenti casi: *i)* quando oggetto del trasferimento sia una partecipazione di controllo ex art. 2359, co. 1, n. 1), c.c., e *ii)* quando oggetto del trasferimento sia una partecipazione non di controllo "all'origine" ma che, sommata alla partecipazione (non di controllo) già detenuta dal beneficiario, determini l'acquisizione "a valle" di una partecipazione di controllo in capo a quest'ultimo.

segue

- Sotto un altro profilo, con particolare riferimento alla circostanza di un trasferimento in favore di più beneficiari (ipotesi non espressamente contemplata nel disposto dell'art. 3, co. 4-ter, TUS), l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto sussistente la condizione di esenzione dall'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazione nel caso in cui il suddetto trasferimento sia effettuato ai beneficiari in comproprietà tra loro, ove l'attribuzione consenta l'acquisizione o l'integrazione del controllo societario; ed in tal caso i diritti dei comproprietari sono esercitati da un rappresentante comune, ai sensi dell'art. 2347 c.c., il quale disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria (Circ. Ag. Entrate n. 11/E/2008, Circ. Ag. Entrate n. 3/E/2008 e Ris. Ag. Entrate n. 75/E/2010. L'Agenzia delle Entrate ha confermato il proprio orientamento con la Risposta ad interpello n. 257 del 17 luglio 2019).

segue

- Con riferimento alla tematica della donazione contestuale e congiunta di un pacchetto azionario idoneo, a valle del trasferimento, a determinare l'acquisizione del controllo della società in capo ai beneficiari, si è oltremodo espresso il Consiglio Nazionale del Notariato, il quale ha sottolineato che il risultato del raggiungimento del controllo può ragionevolmente riscontrarsi anche nelle ipotesi di trasferimenti contestuali, ossia in tutti quei casi in cui il controllo sia acquisito dall'avente causa per effetto della sommatoria tra partecipazioni di minoranza contestualmente acquistate mediante trasferimenti gratuiti congiunti.
- In tutti i casi di donazione congiunta e contestuale di partecipazioni o quote da parte dei genitori in favore dei figli in comproprietà, l'applicabilità del trattamento fiscale di favore previsto dall'art. 3, co. 4-ter, TUS, sarebbe giustificata dalla circostanza che *«si tratterebbe di cessioni, oltre che contestuali, collegate funzionalmente in quanto dirette a realizzare una complessiva finalità economica, consistente nell'esigenza dei genitori di coordinare la loro fuoriuscita dall'assetto societario e dalla correlata necessità di assicurare ai figli l'acquisizione rapida e sicura del controllo della società»* (Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito Tributario n. 71-2015/T).

La natura dell'agevolazione di cui all'art. 3, co. 4, ter, TUS, secondo la Corte Costituzionale

Con la nota sentenza n. 120 del 2020 la Corte Costituzionale ha inquadrato sotto il profilo del contesto ordinamentale l'esenzione disposta dall'art. 3, comma 4-ter, TUS, analizzandone la *ratio* e sottolineandone la matrice di derivazione europea, precisando nel contempo che le indicazioni promananti dal diritto comunitario erano ben diverse rispetto a quelle poi condensate nell'attuale formulazione del summenzionato articolo (che prevede un'esenzione totale dall'imposizione successoria), in quanto la Raccomandazione 94/1069/CE si limitava ad invitare gli Stati membri a "ridurre" i tributi sugli attivi strettamente legati all'esercizio dell'impresa in caso di trasferimento tramite donazione o successione ereditaria, in particolare le imposte di successione, di donazione e di registro, ammettendo l'unica possibilità di introdurre un'esenzione solo con riferimento al pagamento degli interessi dovuti in caso di dilazione di pagamento dei tributi stessi.

segue

Nel proseguo del proprio ragionamento, la Consulta ha poi opportunamente ricondotto l'esenzione in parola nel comparto delle agevolazioni propriamente tali, non presentando questa alcun carattere strutturale, come peraltro confermato anche dalla sua natura opzionale.

Essa, infatti, dispone un'esenzione a fronte di una riconosciuta capacità contributiva, essendo l'imposizione delle successioni e donazioni «giustificata dall'arricchimento dell'erede o del beneficiario e quindi in ragione della capacità contributiva di questi ultimi, che risulta nuova e autonoma anche rispetto alle imposte a suo tempo versate dal dante causa» (sentenza n. 54 del 2020): non presenta quindi alcun carattere strutturale, come del resto è evidentemente confermato anche dalla sua natura opzionale.

L'esenzione in discorso mira dunque ad agevolare – attraverso l'eliminazione dell'onere fiscale correlato al trasferimento per successione o donazione – la continuità generazionale dell'impresa nell'ambito dei discendenti nella famiglia in occasione della successione *mortis causa*, rispetto alla quale il trasferimento a seguito di donazione può rappresentare una vicenda sostanzialmente anticipatoria.

segue

Tale scopo della norma è innanzitutto evincibile dal suo tenore letterale che, da un lato, riguarda esclusivamente complessi aziendali, partecipazioni sociali e azioni; dall'altro, subordina la fruizione del beneficio alla condizione che i discendenti «proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo» per un periodo di almeno cinque anni.

Ciò trova ulteriore conferma nei lavori preparatori, da cui emerge che il legislatore, in presenza della garanzia di prosecuzione dell'attività dell'azienda da padre a figlio, ha adottato la scelta di escludere l'imposizione, «al fine di facilitare il passaggio generazionale delle imprese a carattere familiare, che costituiscono [...] una delle componenti essenziali della struttura produttiva del Paese» (relazione della VI Commissione permanente presso la Camera dei deputati sul disegno di legge recante la legge finanziaria per il 2007).

La dibattuta questione del trattamento fiscale delle liquidazioni effettuate dal beneficiario del patto di famiglia al legittimario non assegnatario

Un profilo particolarmente dibattuto negli ultimi anni – che già era stato messo in rilievo dalla più avveduta autorevole dottrina (Gaffuri) – riguarda i profili fiscali afferenti le intese che hanno per oggetto i versamenti di denaro o le attribuzioni di beni che, nel caso di trasferimenti effettuati tramite patti di famiglia di cui agli artt. 768-*bis* e ss., c.c., tendono a compensare gli altri futuri legittimari.

Tale problematica era stata affrontata e risolta dalla dottrina (Gaffuri) concludendo nel senso della riconducibilità nell'area dell'intassabilità, già stabilita per gli atti gratuiti intrafamiliari, di tutti i trasferimenti effettuati (sia da parte del disponente sia da parte degli stessi assegnatari) in funzione compensativa in favore dei legittimari non assegnatari, in quanto qualificabili quale necessario passaggio per completare, strumentalmente, il progetto convenzionale del patto familiare stipulato a monte.

D'altra parte, come sottolineato dalla summenzionata dottrina, *“se alle concessioni patrimoniali concordate in favore dei legittimari diversi dagli assegnatari dell'azienda o della partecipazione, si volesse attribuire il significato giuridico di un onere (annesso alla liberalità), questo assumerebbe (a norma dell'art. 58 del ricordato d.lgs. n. 346 del 1990) la natura di atto liberale nei riguardi del soggetto che è beneficiario della prestazione costituente l'onere; (...) anche in questo contesto l'accordo compensativo sarebbe intassabile, riguardando pur sempre la disciplina concreta dei patti di famiglia esenti”*.

segue

Ebbene, tali soluzioni interpretative non sono state condivise, prima, dall'Agenzia delle entrate (circ. Ag. entrate n. 3/E del 2008, par. 8.3.3), e, in un primo momento, dalla Suprema Corte (sent. 19 dicembre 2018, n. 32823), che, in buona sostanza, hanno escluso la riconducibilità nell'area dell'esenzione delle somme compensative corrisposte da parte dei beneficiari assegnatari ai legittimari non assegnatari, le quali dunque dovevano ritenersi assoggettate ad imposta in base all'aliquota ed alla franchigia relative, non al rapporto tra disponente ed assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario.

La sentenza n. 32823 del 2018 è stata oggetto di serrata critica da parte di un Autore (Fedele), il quale ha mostrato tutte le proprie perplessità in merito alla decisione della Suprema Corte di qualificare come liberalità proveniente dall'assegnatario la "liquidazione" dei legittimari virtuali che, invece, a ben vedere, secondo il citato Autore, il primo "deve" effettuare ai sensi dell'art. 768-*quater*, 2° comma, c.c., con conseguente esclusione a monte di qualsivoglia intento liberale dell'assegnatario.

segue

Dunque, anche volendo prescindere dall'effettiva unitarietà dell'istituto, secondo il citato Autore, la liquidazione al legittimario virtuale potrebbe essere inquadrata tutt'al più quale vicenda attuativa di un assetto obbligatorio legale, rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro come adempimento, se corrisposta in denaro, dazione in pagamento o rinuncia al credito.

Sotto altro punto di vista, pur ammettendo che i trasferimenti ai fini di liquidazione dei legittimari non assegnatari, effettuati all'interno del patto di famiglia, comportino uno stabile arricchimento patrimoniale dei beneficiari, a titolo non oneroso e con effetti sostanzialmente anticipatori della vicenda successoria, non può condividersi l'approccio atomistico della Suprema Corte rispetto all'istituto del patto di famiglia, scisso, nel caso di specie, in due distinti atti: il trasferimento dell'azienda e la liquidazione del legittimario non assegnatario.

La facoltà di liquidare anche successivamente i legittimari "virtuali" non assegnatari – facoltà espressamente prevista dalla legge – non può far venir meno il suo collegamento diretto con il trasferimento dell'azienda. Senza il primo (il trasferimento) il secondo (la liquidazione) non viene posto in essere.

segue

A distanza di pochi anni, la Suprema Corte è tornata con la sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020 sul tema del trattamento fiscale, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, della "liquidazione" ai legittimari virtuali prevista dall'art. 768 *quater*, c. 2, c.c., superando il precedente orientamento espresso nella sentenza n. 32823 del 2018.

La Suprema Corte, all'esito di un'accurata disamina della disciplina civilistica del patto di famiglia, giunge a ritenere applicabile ai trasferimenti compensativi operati ai sensi dell'art. 768-*quater* c.c. la disciplina fiscale prevista per la donazione modale dall'art. 58, co. 1, TUS, secondo cui *"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"*. Sulla base di questa disposizione, si evince, dunque, che *"la donazione modale avente un destinatario determinato è [...] considerata, dal punto di vista fiscale, come una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l'altra a favore del beneficiario dell'onere"*.

Pertanto, secondo i Giudici di legittimità *"deve ritenersi assoggettato all'imposta sulle donazioni non solo il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie operato dall'imprenditore in favore dell'assegnatario, ma anche la liquidazione del conguaglio ex art. 768 quater c.c., operato dall'assegnatario in favore dei legittimari non assegnatari"*.

segue

Tale ricostruzione consente alla Suprema Corte di giungere alla corretta individuazione delle aliquote d'imposta (con le eventuali franchigie) applicabili ai trasferimenti compensativi effettuati dal beneficiario a favore degli altri legittimari ai sensi dell'art. 768-*quater* c.c.

E infatti, una volta ricondotto il patto di famiglia nella disciplina fiscale dettata dall'art. 58, co. 1, TUS, la liquidazione del conguaglio, anche se operata dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, deve essere considerata, ai fini fiscali, come liberalità dell'imprenditore nei confronti dei legittimari non assegnatari.

In altre parole, proprio in virtù del richiamo all'art. 58, co. 1, TUS, il patto di famiglia in cui il beneficiario del trasferimento di azienda o delle partecipazioni societarie liquida il conguaglio agli altri legittimari, dal punto di vista impositivo, contiene più atti di liberalità dell'imprenditore, una a favore del beneficiario del trasferimento e le altre a favore degli altri legittimari non assegnatari.

segue

Non è in discussione che la liquidazione sia eseguita dal beneficiario del trasferimento con denaro o beni propri (o che siano divenuti tali).

Ciò che rileva è che tale liquidazione, ai fini fiscali, in applicazione delle disposizioni richiamate, è considerata liberalità del disponente in favore del legittimario non assegnatario, e pertanto, trovano applicazione le aliquote e le franchigie relative al legame di parentela (o di coniugio) con l'imprenditore non solo con riferimento al trasferimento in favore dell'assegnatario, ma anche alla connessa liquidazione.

segue

Nella parte finale della sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020 la Suprema Corte - richiamando alla necessità della cosiddetta “stretta interpretazione” delle norme di agevolazione fiscale - conclude sostenendo l’inapplicabilità del regime esentativo stabilito dall’art. 3, co. 4-ter, TUS, alle liquidazioni operate dall’assegnatario in favore degli altri legittimari.

Questo rappresenta l’unico passaggio della sentenza che è stato oggetto di osservazioni critiche da parte di un Autore (Fedele), secondo il quale «*il c. 4 ter dell’art. 3 d.lgs. n. 346/1990, per la stessa ratio che lo ispira, non delimita l’ambito di operatività dell’agevolazione con diretto riferimento alle singole attribuzioni successorie o liberali non assoggettate all’imposta, ma ha riguardo, testualmente, alla vicenda oggettiva del “trasferimento” dell’azienda o delle partecipazioni che intende promuovere: Sorge allora il dubbio che proprio un’interpretazione testuale (con risultato “dichiarativo”, non “estensivo”, né tantomeno “analogico”) della disposizione imponga di “non assoggettare” al tributo non solo le attribuzioni agli assegnatari, ma anche le “liquidazioni” agli assegnatari virtuali, così che l’imponibile agevolato corrisponda al valore dell’azienda o delle partecipazioni trasferite*».

segue

In ultimo, corre l'obbligo segnalare che, se la soluzione interpretativa adottata dalla Suprema Corte nella sentenza n. 29506 del 2020 appare corretta in punto di diritto (o, quantomeno, maggiormente condivisibile rispetto all'arresto del 2018) tanto da esser già stata integralmente condivisa da alcune corti di merito (CTP di Reggio Emilia, 15 settembre 2021, n. 222, Pres. e Rel. Montanari), questa non rappresenta tuttavia la più recente pronuncia resa dalla Suprema Corte con riguardo all'applicazione del regime di cui all'art. 3, co. 4-ter, TUS, nell'ipotesi di stipula di un patto di famiglia.

E infatti, con la sentenza n. 6591 del 10 marzo 2021 la Suprema Corte ha specificato come, ai fini dell'integrazione del requisito del controllo necessario per riconoscere l'esenzione stabilita dall'art. 3, co. 4-ter, TUS, nell'ipotesi di stipula di un patto di famiglia, la sottoscrizione di un patto parasociale tra i beneficiari, successivo al trasferimento, con il quale i legittimari beneficiari del patto convengono misure per assicurare il controllo societario ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1) c.c., non è idoneo a integrare i presupposti del trattamento agevolativo, i quali invece, devono sussistere, per espressa previsione normativa, al momento della stipula del patto. Secondo la Corte di Cassazione, inoltre, i patti parasociali sono vincolanti esclusivamente tra le parti contraenti non potendo incidere direttamente sull'attività sociale e all'eventuale adempimento dello stesso (che nel caso di specie avrebbe dovuto comportare, secondo il contribuente, il controllo societario) potrebbero non avere interesse gli altri soci stipulanti il patto o la società terza beneficiaria, venendo così meno la possibilità concreta ed effettiva del controllo societario (indispensabile ai fini dell'esenzione dall'imposta di successione e donazione).

segue

Considerazioni

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 29506 del 2020, sembra aver imboccato la giusta via per un corretto inquadramento dell'istituto del patto di famiglia ai fini fiscali, anche se, come sottolineato dalla dottrina (Fedele), potrebbe apparire criticabile la posizione di escludere dall'ambito applicativo dell'art. 3, co. 4-ter, TUS, gli importi liquidati ai legittimari non assegnatari. In effetti, la predetta disposizione stabilisce un particolare regime esentativo dall'imposta di donazione, dei "trasferimenti" di aziende (o rami di esse) e di partecipazioni, il cui valore risulta evidentemente composto anche dalle liquidazioni che l'assegnatario è tenuto (*ex lege*) ad effettuare nei confronti dei legittimari pretermessi.

Se, dunque, anche tali liquidazioni rappresentano una parte del valore (totale) dell'azienda o delle partecipazioni trasferite e posto che la disposizione mira ad esentare dal tributo successorio l'intero valore dell'azienda o delle partecipazioni trasferite, avendo ad oggetto l'art. 3, co. 4-ter, TUS, alla vicenda "oggettiva" del trasferimento, forse sarebbe opportuno svolgere qualche riflessione ulteriore su tale profilo, per giungere ad una soluzione che sia rispettosa del contenuto (testuale) della summenzionata disposizione.

segue

Ulteriori interrogativi sorgono poi con riguardo all'eventualità che i legittimari non assegnatari rinunzino alla compensazione da parte dell'assegnatario.

Tale rinunzia alla liquidazione è ammessa, per testuale previsione di legge, sia in modo parziale che in modo totale. Come sottolineato in dottrina (Petrelli), *“la legge prevede che tale rinunzia sia contenuta nel patto di famiglia, ma non sembra preclusa una sua documentazione in atto separato, anche successivo al patto di famiglia che contiene l'attribuzione dell'azienda o delle partecipazioni: ad un successivo contratto fa riferimento, infatti, il comma 3 dell'art. 768-quater a proposito di eventuali future assegnazioni a favore dei legittimari”*.

segue

Con riferimento a tale problematica, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 3 del 2008 (conclusione ripresa nella Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 5.3.2), si è limitata a chiarire che la rinuncia non ha effetti traslativi ed è, quindi, soggetta alla sola imposta di registro in misura fissa, dovuta per gli atti privi di contenuto patrimoniale (articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR).

Tuttavia, appare evidente come, da un punto di vista fiscale, la rinuncia del legittimario non assegnatario debba essere inquadrata in altro e più ampio modo, perché è incontestabile che una simile rinuncia finisce per avvantaggiare economicamente il discendente assegnatario.

Patto di famiglia e imposte ipotecarie e catastali

In base all'espresso rinvio alla disposizione agevolativa di cui all'art. 3, co. 4-ter, del TUS, recato rispettivamente dagli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3, del TUIC, nell'ipotesi di attribuzione, in favore dei discendenti, e del coniuge di azienda o di un ramo di essa nella quale siano compresi beni immobili o diritti reali immobiliari e per la quale ricorrano le condizioni per l'esenzione, le relative formalità di trascrizione e voltura catastale sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale.

Stante l'espressa inclusione nell'art. 3 co. 4 ter, TUS, anche dei trasferimenti al coniuge di aziende o rami di azienda, la dottrina (Fedele) ritiene che le imposte in questione non si applichino laddove l'assegnatario attribuisca al coniuge del disponente, a titolo di "liquidazione in natura", un'azienda o complesso aziendale comprensivi di immobili. Questa soluzione presuppone, naturalmente, la considerazione unitaria dell'intero assetto negoziale che realizza la struttura tipica del patto di famiglia (assegnazione ad uno o più discendenti e "liquidazione", quali ne siano le modalità, agli "altri" partecipanti). Altrimenti, assumendo la convenzione di liquidazione in natura come negozio autonomo, identificabile con una dazione in pagamento, risulterebbe inevitabile l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali.

segue

Più problematico è invece il tema dell'eventuale rilevanza, per le imposte ipotecarie e catastali, di eventuali “scioglimenti” o “recessi” dal patto di famiglia che abbia prodotto trasferimenti immobiliari.

Secondo la dottrina (Fedele), una corretta considerazione della funzione “restitutoria” degli atti in questione dovrebbe implicare la negazione di qualsiasi efficacia propriamente “traslativa” ad assetti negoziali ordinati esclusivamente a reintegrare il patrimonio originariamente decurtato dall'attribuzione liberale risolta. Assumendo che lo scioglimento od il recesso debbano essere annotati a margine della trascrizione (art. 2655 c.c.), dovrebbe applicarsi l'imposta ipotecaria in misura fissa ai sensi dell'art. 14 tariffa, mentre l'imposta catastale sarebbe anch'essa dovuta in misura fissa ex art. 10, comma 2, D.Lgs. n. 347/1990).

Gli effetti fiscali dello scioglimento del patto di famiglia

Il patto di famiglia può venire meno in funzione di una clausola risolutiva espressa inserita nel contratto o in funzione del mutuo consenso delle parti (articoli 768-septies e 1372, c.c.).

Nel primo caso, il co.1, dell'art. 28, D.P.R. n. 131 del 1986 dispone che la risoluzione è soggetta all'imposta di registro in misura fissa se dipende da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso, oppure se è stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto. Al verificarsi di queste condizioni, la tassazione proporzionale trova applicazione unicamente se per la risoluzione del contratto è stato previsto un corrispettivo e, in ogni caso, si applica esclusivamente sull'ammontare di quest'ultimo (scontando l'aliquota del 3% prevista, in via residuale, per gli atti a contenuto patrimoniale dall'articolo 9 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, ovvero lo 0,5%, di cui all'articolo 6 della medesima Tariffa, in presenza di mere quietanze).

segue

In linea con il dato letterale della norma di riferimento, anche la giurisprudenza di legittimità (in tal senso, cfr. Cass., 9 marzo 2018, n. 5745 e Cass., 5 ottobre 2018, n. 24506) e la prassi amministrativa (risposta a interpello n. 439 del 2019 e risoluzione n. 91/E del 2016) sono concordi nel ritenere che dette ipotesi scontano unicamente la tassazione in misura fissa (ferma restando l'eventuale imposta proporzionale sul corrispettivo ove pattuito).

segue

Nel caso di scioglimento del contratto di donazione per mutuo consenso, la più recente prassi amministrativa (cfr. Risposta n. 77 del 2 febbraio 2021) ha riconosciuto la natura risolutoria e l'efficacia retroattiva di una donazione; concludendo, conseguentemente, per l'applicabilità al medesimo dell'imposta di registro in misura fissa (ai sensi del co. 1 dell'art. 28, D.P.R. n. 131 del 1986).

L'atto di risoluzione per 'mutuo consenso' afferente ad un atto di donazione per il quale non è previsto alcun corrispettivo deve essere assoggettato a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura fissa. Diversamente, nell'ipotesi in cui dalla risoluzione del contratto derivino prestazioni patrimoniali in capo alle parti, ovvero venga pattuito un corrispettivo per la risoluzione del precedente atto di donazione, troverà applicazione, secondo il disposto di cui all'articolo 28, comma 2, del TUR, l'imposta proporzionale di registro (Risoluzione n. 20 del 14 febbraio 2014).

segue

Non mancano risposte ad interpello allineate alla giurisprudenza di legittimità.

Con la risposta ad interpello n. 439 del 2019 l'Agenzia delle entrate ha sostenuto che il mutuo consenso è occasione del manifestarsi della stessa capacità contributiva espressa da un contratto a parti inverse (un retro contratto), talché, al di là dell'eccezione che il legislatore ha inteso stabilire con il disposto di cui al comma 1 dell'articolo 28, il mutuo consenso deve essere assoggettato, ai sensi del successivo comma 2, all'imposta di registro in misura proporzionale (in senso analogo anche la risposta a interpello n. 443 del 2019).

segue

In dottrina (Fedele) è stato sostenuto come lo scioglimento del patto di famiglia sarebbe inquadrabile come una manifestazione di autonomia negoziale avente funzione meramente restitutiva di attribuzioni liberali, che non possono costituire indice di capacità contributiva ai fini dell'imposta sulle donazioni, pur restando attratte all'area di operatività del tributo, con conseguente esclusione di ogni possibilità di applicazione dell'imposta di registro (anche in misura fissa).

L'applicazione dell'art. 3, co. 4-ter, TUS nei passaggi generazionali attuati mediante patto di famiglia: disamina della prassi più rilevante

Con specifico riferimento ad operazioni finalizzate a favorire il passaggio generazionale dell'azienda attraverso operazioni che contemplavano la stipula di un patto di famiglia, occorre segnalare le risposte ad interpello nn. 450 del 30 ottobre 2019, 37 e 38 del 7 febbraio 2020.

segue

Con la risposta n. 450 del 2019 del 30 ottobre 2019 l'Agenzia delle entrate si è pronunciata con riferimento a taluni peculiari aspetti di natura fiscale relativi ad una complessa operazione prospettata dall'istante per attuare il passaggio generazionale dell'azienda da questi detenuta.

Lo schema operativo ipotizzato dall'Istante per attuare il passaggio generazionale dei figli nella Holding di famiglia, detenuta al 100 per cento dall'Istante non in esercizio di impresa e quindi come persona fisica, può essere riassunto come di seguito:

1. conferimento (ex art 177, 2° comma, Tuir) dell'intera partecipazione posseduta dall'Istante in una *NewCo*;
2. attribuzione del controllo della *NewCo* ai figli, mediante patto di famiglia.

L'istante ha chiesto conferma della disciplina fiscale applicabile alle operazioni prospettate in istanza sia ai fini delle imposte dirette che indirette.

segue

- Ebbene, ai fini delle imposte dirette l'Agenzia delle entrate ha confermato l'applicabilità del regime di realizzo controllato di cui all'art. 177, co. 2, Tuir – in luogo del regime di cui all'art. 9, Tuir – in quanto i due regimi sono posti su un piano di pari dignità e, inoltre, il regime di realizzo controllato *“non è un vero e proprio regime di neutralità fiscale, ma piuttosto può essere considerato un criterio di valutazione dello scambio di partecipazioni, basato sul comportamento contabile della conferitaria”*.
- Ai fini delle imposte indirette, l'operazione di conferimento va assoggettata a registrazione, ai sensi dell'art. 4, co. 1, lett. a) della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 (“TUR”), con applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 200,00.
- Con riferimento al profilo dell'attribuzione del controllo della NewCo ai figli, mediante patto di famiglia ex artt. 768-bis e ss., c.c., l'Agenzia delle entrate ha subordinato l'applicazione della disposizione agevolativa di cui all'art. 3, comma 4-ter, TUS, alla condizione che *“dall'analisi del Patto di Famiglia o di altri documenti, risulti che il padre abbia trasferito definitivamente il controllo della società congiuntamente ai figli, i quali dovranno esercitarlo, nel concreto, tramite la nomina di un rappresentante comune. In altri termini, per rispondere alla ratio della norma agevolatrice occorre che il padre rinunci al controllo della società di famiglia”*.

segue

- Con le risposte ad interpello nn. 37 e 38 del 7 febbraio 2020 l'Agenzia delle entrate ha confermato l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art 3, comma 4-ter, TUS, nel caso di donazione, finalizzata al passaggio generazionale dell'impresa, della nuda proprietà di un pacchetto azionario in favore degli eredi, in comunione *pro indiviso*.
- Per quanto concerne la fattispecie prospettata, questa può essere sintetizzata come di seguito: *i)* il presupposto era la costituzione di una holding (Beta) mediante il conferimento, da parte di tre fratelli, delle proprie individuali quote di partecipazione paritaria al capitale sociale di una società operativa (Alfa); *ii)* da detto conferimento di quote della società Alfa sarebbe fuoriuscita una situazione di comunione tra i tre fratelli conferenti avente a oggetto l'intero capitale sociale della holding Beta; *iii)* con un patto di famiglia, avente a oggetto una quota di partecipazione al capitale della società holding Beta, sarebbe stato passato ai figli dei tre fratelli conferenti il controllo di Beta; e ciò, non attraverso il trasferimento del diritto di piena proprietà di una quota di controllo, ma mediante il trasferimento del solo diritto di nuda proprietà della quota di controllo (dotato del diritto di voto in assemblea), in quanto i disponenti avrebbero mantenuto, in comunione fra loro, il diritto di usufrutto (e il relativo diritto agli utili).

segue

Tali documenti di prassi consentono di aggiungere un altro importante tassello nella ricostruzione esegetica del disposto normativo di cui all'art. 3, comma 4-ter, TUS, in quanto all'esito delle stesse può considerarsi ormai sufficientemente certo che:

- i) l'esenzione in discorso risulta applicabile anche per i trasferimenti che consentano l'acquisizione o l'integrazione del controllo in regime di comproprietà, a condizione che, ai sensi dell'art. 2347 c.c., i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune, che disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- ii) l'esenzione risulta applicabile anche nell'ipotesi in cui la quota di controllo non sia trasferita, anche mediante patto di famiglia, per il diritto di piena proprietà, ma solo per il diritto di nuda proprietà, a condizione che, come ammesso dall'art. 2352 c.c., si stabilisca, con apposito accordo ('salvo convenzione contraria') una diversa attribuzione del diritto di voto in assemblea (come, nei casi di specie, era stato effettuato in favore dei nudi proprietari) che deve permanere in capo questi ultimi per almeno cinque anni dalla data del patto di famiglia.

segue

Ancora, giova in questa sede segnalare la recentissima risposta ad interpello n. 552 del 25 agosto 2021 con cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di regime di realizzo controllato nell'ambito di un'articolata riorganizzazione societaria ed un passaggio generazionale.

In dettaglio, l'*Istante* (di seguito, socio A), la moglie (di seguito, socio B), il cugino (di seguito, socio C), e la moglie di quest'ultimo, (di seguito, socio D), erano soci della società di diritto italiano ALFA S.p.A., avente un capitale sociale, così suddiviso:

- 1) il socio A deteneva la piena proprietà di 400.000 azioni, pari al 20% del capitale sociale;
- 2) il socio B deteneva la piena proprietà di 300.000 azioni, pari al 15% del capitale sociale;
- 3) il socio C deteneva la piena proprietà di 1.000.000 di azioni, pari al 50% del capitale sociale;
- 4) il socio D deteneva la piena proprietà di 300.000 azioni, pari al 15% del capitale sociale.

L'*Istante* aveva tre figli di 25, 22 e 16 anni. La sua intenzione era quella di attuare un processo di riorganizzazione aziendale che sarebbe consistito delle seguenti fasi:

- 1) uscita dalla compagine societaria della moglie dell'*Istante*, socio B, attraverso l'integrale cessione della propria partecipazione sociale tramite
 - a) cessione del 96,5% della partecipazione (corrispondente al 14,48% del CS di ALFA S.p.A.) detenuta in ALFA S.p.A. ad una società *Holding* di nuova costituzione (di seguito, MF *Holding*, riconducibile al nucleo familiare del socio C), partecipata dal socio C per il 76,92% e dal socio D per il 23,08%, costituita mediante conferimento delle partecipazioni detenute dai soci C e D in ALFA S.p.A.;
 - b) cessione del restante 3,5% della partecipazione (corrispondente allo 0,52% del CS di ALFA S.p.A.) all'*Istante*.
- 2) conferimento delle partecipazioni detenute dall'*Istante* in ALFA S.p.A. – incrementate per effetto del precedente acquisto dal 20% al 20,52% - in una società *holding* di nuova costituzione (di seguito, PF *Holding*), interamente partecipata.
- 3) conferimento in una "*super holding*" di nuova costituzione (di seguito, ACD *Holding*), delle partecipazioni detenute in ALFA S.p.A. da PF *Holding* e MF *Holding* (pari rispettivamente al 20,52% e 79,48%);
- 4) attuazione, anche non nell'immediato, il passaggio generazionale, mediante il trasferimento delle partecipazioni detenute in PF *Holding* ai propri tre figli.

segue

Tra le diverse disposizioni di cui si chiedeva un'interpretazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, si poneva anche un problema di applicazione dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 3, co. 4-ter, TUS.

In particolare, con un patto di famiglia si voleva *“i. Trasferire ai tre figli, in nuda proprietà con diritto di voto ed in regime di comunione volontaria indivisa tra di essi, una quota rappresentativa dell'intero capitale sociale di PF Holding ovvero, in alternativa, della maggioranza del capitale sociale di PF Holding, tale per cui le partecipazioni trasferite facciano acquisire a questi ultimi il controllo di PF Holding, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1) del codice civile;*

ii. Riservare per sé il diritto di usufrutto, senza diritto di voto, sulle partecipazioni così trasferite ai tre figli in base a quanto precede.

Circa il predetto regime di comunione volontaria, all'atto della stipula del Patto di Famiglia, i tre figli renderanno apposita dichiarazione circa la loro volontà di mantenere il controllo societario per almeno cinque anni dal trasferimento. Il rappresentante comune della comunione verrà nominato dai comproprietari, a maggioranza degli stessi, e scelto tra i medesimi comproprietari beneficiari”.

segue

Per quanto qui d'interesse, è stato chiarito che nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote o azioni emesse dai soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lett. a), Tuir, l'esenzione spetta per il solo trasferimento di partecipazioni che consenta ai beneficiari di acquisire oppure integrare il controllo, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n.1, c.c.

Inoltre, l'agevolazione in parola trova applicazione anche per i trasferimenti che consentano l'acquisizione o l'integrazione del controllo in regime di comproprietà, a condizione che, ai sensi del citato art. 2347 c.c., i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune, che disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

segue

La *ratio* dell'esenzione in discorso, come chiarito dalla Corte costituzionale con la sentenza 23 giugno 2020, n. 120, è quella di agevolare la continuità generazionale dell'impresa nell'ambito dei discendenti nella famiglia in occasione della successione *mortis causa*, rispetto alla quale il trasferimento a seguito di donazione rappresenta una anticipazione.

Per l'Agenzia delle Entrate, ciò che assume rilievo, quindi, è la sussistenza di un'azienda di famiglia, intesa quale realtà imprenditoriale produttiva, meritevole di essere tutelata anche nella fase del suo passaggio generazionale, anche per evitare “*una conseguente perdita dei posti di lavoro e ulteriori ripercussioni sul tessuto economico*”. Di contro, ne deriva che in assenza di una “azienda”, l'applicazione dell'agevolazione *de qua* violerebbe la *ratio* della disposizione medesima.

Ne deriva che i trasferimenti di partecipazioni di società che detengono il controllo dell'attività d'impresa possono fruire dell'esenzione in parola, poiché consentono al beneficiario della donazione di continuare a detenere, seppur indirettamente, il controllo dell'azienda familiare. In altri termini, secondo l'Agenzia delle Entrate, laddove la *holding*, appositamente creata con il conferimento, detenga - direttamente o indirettamente - una partecipazione sotto soglia di controllo in una società operativa, la donazione dell'intero capitale della holding non può usufruire dell'esenzione. Ciò in quanto il donante, pur trasferendo il controllo della holding, continua a ricoprire il ruolo di socio di minoranza della società operativa indirettamente partecipata e dunque della impresa di famiglia.

segue

Tali considerazioni sono ritenute assumere rilievo nella fattispecie sottostante la risposta ad interpello n. 552 del 25 agosto 2021, *“in cui, al momento della stipula del patto di famiglia, la società unipersonale risultante dalla riorganizzazione (PF Holding) avrà un unico asset rappresentato dalla partecipazione del 20,52% in un'altra holding (ACD Holding), che a sua volta deterrà, quale unico asset, l'intero capitale sociale dell'azienda di famiglia ALFA S.p.A. La ALFA S.p.A. non sarà controllata dalla Holding dell'istante. Quest'ultimo, a seguito delle operazioni straordinarie che caratterizzano la descritta riorganizzazione del gruppo, continuerà a ricoprire, seppur indirettamente, il ruolo di socio di minoranza rispetto alla società operativa di famiglia ALFA S.p.A. Pertanto, anche i figli aventi causa dell'atto di donazione delle quote della relativa Holding non potranno soddisfare il requisito del controllo (seppur indiretto) della ALFA S.p.A”*.

Per l'Agenzia delle Entrate, non sussistevano, pertanto, le condizioni di legge per beneficiare della esenzione di cui all'art. 3, co.4-ter, d.lgs. n. 346 del 1990.

segue

In ultimo, per completezza espositiva, corre l'obbligo segnalare la risposta ad interpello n. 571 del 30 agosto 2021, con cui l'Agenzia delle Entrate ha condivisibilmente chiarito che la donazione effettuata mediante patto di famiglia non determina alcun effetto pregiudizievole sull'importo della franchigia prevista per le liberalità tra parenti in linea retta in caso di successive donazioni.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ricorda che l'art. 57, TUS, da un lato, prevede la regola secondo cui *“tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donatario”* concorrono alla determinazione delle c.d. franchigie fruibili in applicazione dell'attuale atto donativo (riducendo di fatto l'importo della franchigia) e, dall'altro, prevede specifiche deroghe. In particolare, non erodono la franchigia le donazioni remuneratorie e di modico valore, le donazioni registrate gratuitamente a norma dell'art. 55, TUS aventi ad oggetto i trasferimenti di cui all'art. 3 e le donazioni per cui l'imposta si applica nella misura fissa, ai sensi dell'art. 59 del medesimo decreto. Proprio il rinvio contenuto nell'art. 55, TUS a tutti gli *“atti che hanno per oggetto i trasferimenti di cui all'art. 3”* determina l'intaccabilità della franchigia.

Profili fiscali del patto di famiglia: l'imposizione diretta (cenni)

Ai fini dell'imposizione diretta dei trasferimenti effettuati nell'ambito del patto di famiglia, va rilevato che rappresenta questione pacifica (da ultimo sostenuta in Cass., 30 marzo 2021, n. 8749) la non imponibilità delle plusvalenze dell'azienda attribuita dal disponente all'assegnatario (o agli assegnatari).

A tal riguardo, l'art. 56, D.P.R. n. 917 del 1986 ("Tuir") stabilisce che *"Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa"*.

segue

La plusvalenza “latente” (differenza tra valore di carico e controvalore del trasferimento) emergerà in seguito in capo all’assegnatario del patto di famiglia solo al momento della successiva cessione dell’azienda a titolo oneroso.

In questo caso, se il beneficiario (del patto), a seguito della cessione, mantiene la qualifica di imprenditore ai fini fiscali, la plusvalenza (pari alla differenza tra il corrispettivo incassato ed il costo fiscalmente riconosciuto dell’azienda) sarà tassata ai sensi dell’art. 86, Tuir; inoltre, se l’azienda è stata posseduta per più di cinque anni, si potrà optare per il regime della tassazione separata ai sensi dell’art. 21, co. 1, Tuir.

Qualora, invece, cedendo l’azienda a titolo oneroso l’assegnatario (del patto) perda la qualifica di imprenditore, la plusvalenza costituirà reddito diverso ex art. 67, co. 1, lett. h-bis), Tuir.

segue

Qualche criticità potrebbe emergere nell'ipotesi in cui il beneficiario del trasferimento fosse un soggetto imprenditore prima della stipula del patto di famiglia e quanto ricevuto afferisca alla sua sfera imprenditoriale, potenzialmente tassabile quindi come sopravvenienza attiva ai sensi dell'art. 88, co. 3, Tuir.

A ben vedere, però, tale disposizione fa riferimento espresso ai proventi conseguiti a titolo di "liberalità", non facendo espressa menzione degli atti a titolo gratuito, nel cui ambito sia la dottrina civilistica sia la stessa Agenzia delle Entrate riconducono il patto di famiglia. Per tale ragione, posto che certamente il patto di famiglia non può essere inquadrato quale donazione in quanto l'imprenditore non è spinto al trasferimento dell'azienda dall'*animus donandi* bensì dall'interesse economico alla produttività e al futuro sviluppo dell'impresa, si ritiene 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.

Come chiarisce la circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008, il patto di famiglia è comunque riconducibile nell'ambito degli atti a titolo gratuito, in quanto: *i)* da una parte, è caratterizzato dall'intento - non prettamente donativo - di prevenire liti ereditarie e lo smembramento di aziende o partecipazioni societarie ovvero l'assegnazione di tali beni a soggetti inidonei ad assicurare la continuità gestionale degli stessi; *ii)* dall'altra parte, non comporta il pagamento di un corrispettivo da parte dell'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, ma solo l'onere in capo a quest'ultimo di liquidare gli altri partecipanti al contratto, in denaro o in natura.

Infine, le compensazioni a favore dei legittimari (non assegnatari) non integrano, nei loro confronti, alcuna categoria reddituale, non rientrando in alcuna delle categorie previste nell'art. 6, Tuir.

segue

Un ulteriore profilo di criticità è legato alla circostanza che 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 (v. Fedele).

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.