

Diritto successorio e donazioni

Patto di famiglia: quale tassazione per la liquidazione dei legittimari non assegnatari dell'impresa?

di Corrado De Rosa

[Cass. civ. ,Sez. V , Ord., 19 dicembre 2018, n. 32823 – Pres. CHINDEMI – Rel. STALLA](#)

Patto di famiglia – Donazione – Donazione modale – Divisione ereditaria – Passaggio generazionale – Imposta sulle successioni – Imposta sulle donazioni

(C.c., artt. 468-bis ss, art. 2 co 49 d.l. 262/06 conv in l. 286/06; art. 3 comma 4-ter e art. 58 d.lgs.346/90)

[1] Con il patto di famiglia, l'imprenditore può eccezionalmente produrre in via anticipata effetti attributivi e divisionali corrispondenti a quelli successori con esclusivo riguardo alla particolare tipologia di beni contemplata dall'articolo 768 bis (aziende e partecipazioni societarie). Non altrettanto può affermarsi per tutti gli altri cespiti del suo patrimonio, in ordine ai quali il divieto di patto successorio non trova restrizione alcuna. Da ciò consegue che lo stesso denaro (o bene in natura) necessario alle quote di liquidazione non può che provenire dall'assegnatario, non già dal disponente.

[2] Il patto di famiglia di cui agli artt.768 bis segg. cod.civ. è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o della partecipazione dal disponente al discendente (fatto salvo il ricorso delle condizioni di esenzione di cui all'art.3, co. 4 ter, d.lgs.346/90), sia per quanto concerne la corresponsione di somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione ai legittimari non assegnatari; quest'ultima corresponsione è assoggettata 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.

CASO

Carla Z. stipula, in qualità di disponente, nell'anno 2007, un patto di famiglia, con il quale assegna la partecipazione di controllo nella società ALFA SPA al figlio Luca T. Contestualmente, il figlio assegnatario liquida all'unica sorella, Elena T., mediante la corresponsione di una somma di denaro pari alla quota di legittima alla sorella spettante sul valore complessivo del pacchetto azionario ceduto.

Sorge una controversia tributaria con l'Agenzia delle Entrate, che giunge alla sentenza

n.41/31/11 del 6 maggio 2011, con la quale la Commissione Tributaria regionale della Lombardia afferma che la liquidazione alla sorella dell'importo a lei spettante ex art. 768-quater c.c. sia da concepire come un'autonoma liberalità, alla quale va applicata l'imposta di donazione. L'imposta, secondo la Commissione Tributaria lombarda, andrebbe applicata tenendo conto del rapporto tra madre – disponente e la figlia – legittimaria non assegnataria.

L'Agenzia delle Entrate fa ricorso in Cassazione, sostenendo che, a suo giudizio, l'imposta andrebbe applicata in base al rapporto di parentela intercorrente tra fratello e sorella. Resistono con controricorso i ricorrenti.

SOLUZIONE

La Suprema Corte con l'ordinanza in esame assume una posizione decisamente peculiare, sia con riferimento alla natura giuridica del patto di famiglia, che con riferimento alla soluzione al problema fiscale sottoposto alla sua attenzione.

I giudici accolgono il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui la commissione tributaria regionale aveva “erroneamente ravvisato nel patto di famiglia, a fini fiscali, un atto unitario di donazione, nonostante che esso fosse in realtà composto da due atti autonomi e distinti (tanto da poter essere realizzati anche in maniera non contestuale)”.

La Corte premette che il patto di famiglia è un contratto avente “carattere plurilaterale a partecipazione necessaria”: i legittimari non assegnatari sono soggetti che necessariamente partecipano al contratto, insieme all'imprenditore-disponente e al legittimario assegnatario; ciò si desume dall'espressione “devono partecipare” contenuta nell'art. 768-quater comma 1 c.c., che viene interpretata come un requisito *ad validitatem* dell'atto stesso.

Continuano i giudici affermando che tale diritto alla liquidazione, proporzionato alle quote di legittima pro quota spettanti ai non assegnatari, è rinunziabile, liquidabile in natura, e liquidabile anche in un momento successivo in forma dilazionata con un ulteriore contratto espressamente collegato al primo (768-quater comma 3 c.c.). Si ricorda anche che quanto ricevuto dai legittimari non assegnatari dev'essere imputato alle quote di legittima loro spettanti (*sulla successione del disponente, N.D.R.*).

Prosegue la motivazione decretando che, pur in presenza di visioni interpretative diversificate in dottrina, la normativa fiscale ne riflette la natura liberale e donativa. Partendo da questa premessa, la Corte prosegue dando per assunto che il patto di famiglia costituisca più donazioni, una rappresentata dal trasferimento aziendale all'assegnatario, una rappresentata dalla liquidazione ai legittimari non assegnatari.

In particolare, secondo la Corte, la liquidazione in favore dei legittimari non assegnatari sarebbe qualificata come modus (o onere) a carico del legittimario assegnatario, che sarebbe qualificato come donatario. La Corte ricorda infatti l'art. 58 comma 1 del d.lgs. 346/90 relativo alla donazione modale: la norma precisa che gli oneri gravanti su una donazione che siano

diretti in favore di un beneficiario determinato si considerano come donazioni a favore dei beneficiari stessi.

Affermata la natura donativa anche della liquidazione alla sorella, i giudici svolgono un ultimo passaggio argomentativo, relativo all'applicazione delle aliquote di cui all'artt. 2 co 49 d.l. 262/06.

L'ordinanza conclude infatti che l'imposta andrebbe liquidata in ragione del rapporto intercorrente tra l'assegnatario e il legittimario non assegnatario, non già quello intercorrente tra il disponente e l'assegnatario stesso. La motivazione espressa nell'ordinanza per motivare tale conclusione risiede nel fatto che il denaro della liquidazione deve (*rectius: dovrebbe* N.D.R.) provenire solo dal patrimonio dell'assegnatario, non essendo concesso al disponente di poter effettuare, con il patto di famiglia, ulteriori assegnazioni ai figli non assegnatari dell'impresa "coperte" dall'immunità dal divieto dei patti successori.

QUESTIONI

Si definisce patto di famiglia il contratto con il quale un soggetto (c.d. disponente), imprenditore o socio, trasferisce in tutto o in parte l'azienda o le partecipazioni sociali di sua titolarità ad uno o più suoi discendenti (c.d. assegnatari), e questi ultimi, contestualmente o con atto successivo, liquidano tutti coloro che sarebbero legittimari del disponente qualora alla conclusione del patto di famiglia si aprisse la sua successione; la liquidazione può avvenire in denaro o con beni in natura, in misura pari alla rispettiva quota riservata ai legittimari non assegnatari *ex artt. 536 ss c.c.*

Il tratto caratterizzante e più significativo di questo contratto consiste nel realizzare effetti assimilabili ad una successione anticipata e autonoma: non potranno essere esperiti i rimedi della riduzione e della collazione, con riferimento a quanto ricevuto dai contraenti.

Si ricorda che, per un primo orientamento il patto di famiglia andrebbe letto come una nuova forma di liberalità *inter vivos*, e in particolare, di una donazione modale (A. Palazzo, *Testamento e istituti alternativi*, in G. Alpa, S. Patti, *Trattato teorico-pratico di diritto privato*, Padova, 2008, 438; C. Caccavale, *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in *Notariato*, 2006, 3, 289), ove l'onere risiederebbe nella previsione dell'obbligo per l'assegnatario di liquidare i non assegnatari proporzionalmente alle loro quote di legittima, con denaro proprio.

La tesi è stata fortemente criticata dalla dottrina maggioritaria, in quanto nel patto di famiglia sarebbe del tutto assente l'*animus donandi* del disponente (A. Merlo, *Appunti sul patto di famiglia*, in *Società*, 2007, 8, 946 ss.): l'operazione non è diretta ad arricchire il legittimario assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali.

Sembra prevalere in dottrina l'orientamento che attribuisce al patto di famiglia una funzione divisoria (Amadio, *Patto di famiglia e funzione divisionale*, in *Riv. Notariato*, 2006, 4, 867 ss.; G.

Amadio, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati*, in *Patti di famigli per l'impresa*, Milano, 2006, 74; G. Bonilini, *Manuale di diritto ereditario e delle donazioni*, Torino, 2006, 165; N. Di Mauro, *I necessari partecipanti al patto di famiglia*, in *Fam. Pers. Succ.*, 2006, 6, 539.): il disponente estromette l'azienda o le partecipazioni sociali dalla futura comunione ereditaria, favorendo e semplificando le operazioni divisionali.

La tesi è sostenuta anzitutto a partire da un dato sistematico: il legislatore ha collocato la nuova disciplina del patto di famiglia proprio nel Capo IV del Libro Secondo del codice civile, dedicato alla divisione ereditaria.

Il patto di famiglia realizzerebbe, in particolare, una forma di divisione simile a quella prevista dall'art. 720 c.c.: l'assegnatario riceve il cespote ed è tenuto a liquidare gli altri legittimari *pro quota* (M. Ieva, *Il trasferimento dei beni produttivi in funzione successoria: patto di famiglia e patto di impresa. Profili generali di revisione del divieto dei patti successori*, in *Riv. Not.*, 1997, 1375).

Si ritiene corretto parlare di un nuovo contratto tipico (G. Petrelli, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in *Riv. Notariato*, 2006, 2, 407), con caratteristiche, natura e disciplina sue proprie, al quale però occorre riconoscere, in adesione alla tesi suesposta, prevalente dinamica divisoria.

La Cassazione, pur evidentemente non ignorando la ricostruzione accademica dell'istituto, aderisce – forse spinta dall'inquadramento fiscale – alla lettura dell'istituto quale donazione modale.

Ma in questo, si contraddice: se è vero che si tratta di donazione modale, allora pare discutibile l'affermazione per cui il contratto rivestirebbe una forma necessariamente plurisoggettiva: il beneficiario del modus, come il terzo nel contratto a favore del terzo, non è mai parte necessaria.

Pure sembra eccessiva la tesi in commento dove prevede che la liquidazione debba provenire esclusivamente dal patrimonio dell'assegnatario. La dottrina prevalente ha certamente negato che, qualora il disponente metta a disposizione dell'assegnatario le somme necessarie per procedere alla liquidazione, tale liberalità indiretta sia esente da collazione e imputazione, ma nessuno si era sin'ora spinto a negare tout court la possibilità di un intervento del disponente quale terzo ex art. 1180 c.c. (Gazzoni, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, 217 ss.; F. Tassinari, *Problemi d'attualità. Il patto di famiglia per l'impresa e la tutela dei legittimari*, in *Giur. Comm.*, 2006, 5, 808 ss).

Superando le questioni dogmatiche, la parte dell'ordinanza che suscita maggiori perplessità è invero la ricaduta pratica di queste ricostruzioni, e cioè la soluzione al problema di diritto tributario.

Una prima tesi, del tutto opposta a quella sostenuta dalla Cassazione, afferma che dal punto di vista fiscale, essendo il patto di famiglia un contratto unitario, qualora – come di regola – trovi

applicazione l'esenzione da imposta di cui all'art. 3 comma 4-ter del TUS, tale esenzione dovrebbe coprire sia l'assegnazione dell'impresa, sia la liquidazione ai non assegnatari.

Al contrario, la ricostruzione più diffusa, anche nella prassi, è quella accolta dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate (Circ. 29 maggio 2013 n. 18/E) dove si prevede che *"L'agevolazione recata dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, si applica esclusivamente con riferimento al trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, e non riguarda anche l'attribuzione di somme di denaro o di beni eventualmente posta in essere dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali in favore degli altri partecipanti al contratto. Tali ultime attribuzioni rientrano nell'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni."* In tal senso anche la dottrina (G. SANTARCANGELO, *Tassazione delle Successioni e Donazioni*, 2017, p. 851).

Quindi si può certamente affermare che è prevalente la ricostruzione secondo cui le liquidazioni in favore dei legittimari non assegnatari sono soggette ad imposta di donazione: l'aspetto controverso è l'aliquota applicabile alle liquidazioni stesse.

Si è sempre pacificamente considerato, infatti, che il rapporto di parentela da tenere in considerazione ai fini del calcolo dell'aliquota applicabile alla liquidazione fosse quello tra disponente e legittimario non assegnatario (coniuge o figli): quindi 4% con franchigia pari a un milione di euro.

La ricostruzione dell'Agenzia delle Entrate, fatta propria da questa ordinanza, applica invece, come più volte detto, l'aliquota prevista per le donazioni tra fratelli, e cioè il 6% con franchigia pari a centomila euro.

La differenza pratica è evidente, e non merita commento ulteriore.

Sembra utile ricordare la ragione giuridica per cui la tesi prevalente e assolutamente preferibile applica l'aliquota basata sul rapporto tra disponente e legittimari non assegnatari.

L'art. 768-quater comma 3 c.c. afferma che i bnei assegnati agli altri partecipanti non assegnatari dell'azienda "sono imputati alle quote di legittima loro spettanti". Ciò significa, per interpretazione unanime, che la liquidazione ricevuta dalla figlia Elena T. viene giuridicamente imputata al patrimonio della madre e disponente, Carla Z.

In altre parole, il complesso fenomeno del patto di famiglia prevede una sottigliezza: le liquidazioni, seppure effettuate dall'assegnatario con il suo patrimonio, sono da considerare come se fossero state effettuate dal de cuius/disponente ai fini dell'imputazione ex se e quindi del calcolo della legittima al momento della morte dello stesso. La norma è proprio diretta ad evitare che la liquidazione effettuata dall'assegnatario al non assegnatario possa essere considerata una donazione tra fratelli, sia dal punto di vista civilistico che da quello fiscale.

Da ultimo si nota anche la ragione fiscale a supporto della tesi prevalente: volendo ricorrere al paradigma della donazione modale a favore di beneficiario certo (come fa la Corte

nell'ordinanza in commento), la stessa si qualifica come donazione diretta dal donante al donatario, e donazione indiretta dal donante al terzo beneficiario dell'onere: non certo una donazione tra donatario e terzo!

Quindi anche dal punto di vista fiscale rileverà il rapporto di parentela tra donante e terzo beneficiario dell'onere, e sui applicherà l'eventuale franchigia prevista dalla legge. In tal senso, anche sotto il profilo dell'interpretazione dell'art. 58 TUS, G. SANTARCANGELO, *Tassazione delle Successioni e Donazioni*, 2017, p. 590).

Conclusivamente, non si può condividere la conclusione dell'ordinanza di Cassazione: ben più corretto pare il ragionamento della Commissione Tributaria, che applica i principi espressi della citata Circolare 18/E del 2013 e interpreta più correttamente la norma dell'art. 58 TUS relativa alla tassazione della donazione modale.

