

Giurisprudenza

Patto di famiglia: esenzione fiscale solo per l'assegnatario dell'azienda

La disciplina è stata introdotta soprattutto per evitare liti ereditarie e smembramenti societari, a tutela dell'interesse dell'imprenditore a salvaguardare il frutto del proprio lavoro



I trasferimenti tra fratelli posti in essere nell'ambito di un patto di famiglia scontano l'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota del 6% sul valore eccedente la franchigia di 100mila euro.

È questo l'importante principio affermato dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 32823 del 19 dicembre 2018.

Il patto di famiglia è disciplinato dagli articoli 768-*bis* e seguenti del codice civile ed è stato introdotto nel 2006 con lo scopo di agevolare il trasferimento di aziende e partecipazioni sociali all'interno del nucleo familiare, anticipando gli effetti della successione *mortis causa*

dell'imprenditore, anche per prevenire liti ereditarie e favorire la continuità nell'attività d'impresa.

Il patto di famiglia è, infatti, un contratto mediante il quale un imprenditore oppure il titolare di una partecipazione societaria trasferisce, rispettivamente, l'azienda o le quote sociali, a uno o più discendenti.

L'articolo 768-*quater* cc prevede espressamente che al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari se, al momento della conclusione del patto di famiglia, si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore.

Il secondo comma della stessa disposizione stabilisce che gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto mediante il pagamento di una somma corrispondente al valore della quota di legittima alla quale questi ultimi avrebbero diritto. Le parti possono concordare che la liquidazione avvenga, in tutto o in parte, in natura.

Il patto di famiglia, pertanto, implica più trasferimenti di beni e diritti, in quanto:

- da un lato, l'imprenditore (o il titolare della partecipazione sociale) trasferisce l'azienda (o la partecipazione sociale) al discendente che ritiene più idoneo a proseguire l'attività d'impresa
- dall'altro lato, il discendente che ha ricevuto l'azienda (o la partecipazione societaria) deve liquidare in denaro o in natura gli altri congiunti che avrebbero diritto a una quota di eredità.

In relazione al trasferimento dell'azienda (o della partecipazione sociale) a favore del discendente assegnatario, il comma 4-*ter* dell'articolo 3, Dlgs 346/1990, ha previsto, ricorrendo le condizioni di seguito indicate, l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni.

In particolare, ai fini della non applicazione dell'imposta, è necessario che, in caso di quote o azioni di società di capitali, il trasferimento sia tale da fare acquisire o integrare il controllo della società.

È, inoltre, necessario, che il beneficiario prosegua l'esercizio dell'attività o detenga il controllo della società per almeno cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo apposita dichiarazione in tal senso nell'atto di donazione.

Il legislatore, invece, non ha dettato norme particolari in merito alla tassazione del trasferimento di beni dal discendente assegnatario dell'azienda (o della partecipazione sociale) nei confronti dei legittimari non assegnatari.

Al riguardo occorre precisare che, in base alle disposizioni del Dl 262/2006, che ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni:

- i trasferimenti a titolo gratuito tra parenti in linea retta scontano l'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota del 4% sul valore eccedente un milione di euro
- i trasferimenti a titolo gratuito tra fratelli e sorelle scontano l'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota del 6% sul valore eccedente 100mila euro.

Mediante il patto di famiglia, oggetto dell'ordinanza in esame, una madre aveva trasferito una partecipazione sociale al figlio. Quest'ultimo aveva liquidato i diritti della propria sorella attribuendole un'ingente somma di denaro.

In sede di registrazione dell'atto, il notaio, in relazione a quest'ultimo trasferimento aveva applicato il trattamento tributario previsto per i trasferimenti di beni a titolo gratuito, tra parenti in linea retta (imposta di donazione con l'aliquota del 4% sul valore eccedente la franchigia di un milione di euro).

In sede di controllo della tassazione, invece, l'ufficio aveva applicato il trattamento previsto per i trasferimenti a titolo gratuito tra fratelli e sorelle (imposta di donazione con l'aliquota del 6% sul valore eccedente la franchigia di 100mila euro).

In sede contenziosa, sia in primo che in secondo grado, è stata accolta la tesi dei contribuenti. Si è ritenuto, infatti, che il patto di famiglia fosse caratterizzato da una causa unitaria e che il trasferimento del denaro dall'assegnatario della partecipazione sociale nei confronti della propria sorella costituisse, in realtà, una donazione indiretta effettuata dall'imprenditore nei confronti del discendente non assegnatario.

Pertanto, sia la Ctp di Lecco che la Ctr Lombardia hanno ritenuto corretta l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota del 4% sul valore eccedente la franchigia di un milione di euro.

La Corte di cassazione, invece, ha accolto la tesi dell'Amministrazione finanziaria, ritenendo legittimo l'avviso di liquidazione notificato dall'ufficio territoriale al fine di recuperare l'imposta calcolata con l'aliquota del 6% sul valore eccedente l'importo di 100mila euro.

In particolare, i giudici della suprema Corte hanno evidenziato che il denaro attribuito al legittimario non assegnatario proveniva dall'assegnatario e non dal patrimonio del disponente.

Sulla base di queste argomentazioni e dopo aver evidenziato che il legislatore ha previsto un trattamento fiscale di favore solo per il trasferimento eseguito dall'imprenditore verso il discendente assegnatario e non per le attribuzioni compensative da quest'ultimo effettuate verso i legittimari non assegnatari è stato accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima, con la circolare 3/2008, aveva già affermato che l'agevolazione sopra indicata riguarda solo il trasferimento effettuato dal disponente e non si applica alle attribuzioni poste in essere dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione sociale verso gli altri partecipanti al contratto. Tali attribuzioni, secondo quanto chiarito dalla stessa circolare, rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

È opportuno evidenziare che l'ordinanza in commento costituisce la prima pronuncia della Corte di cassazione in tema di tassazione indiretta del patto di famiglia.

Probabilmente, alla base della decisione vi è stata anche la considerazione che il patto di famiglia è stato introdotto, come si è detto, soprattutto per evitare liti ereditarie e lo smembramento di aziende o partecipazioni societarie.

Si è voluto tutelare, soprattutto, l'interesse dell'imprenditore a salvaguardare il frutto del proprio lavoro scegliendo le persone che continueranno l'attività da lui esercitata.

Ciò attesta che l'imprenditore, nel momento in cui stipula un patto di famiglia, non è animato da un intento liberale nei confronti dei partecipanti non assegnatari, ma intende salvaguardare il proprio interesse "egoistico" affinché la sua azienda prosegua l'attività grazie all'opera del discendente che lui stesso ritiene più capace.

Pertanto, escluso che alla base del patto di famiglia vi sia la volontà dell'imprenditore di compiere una donazione verso i legittimari non assegnatari, i quali, anzi, sono da lui considerati non meritevoli di proseguire la sua attività, i trasferimenti eseguiti dall'assegnatario verso gli altri legittimari dovranno essere tassati in base al rapporto di parentela tra essi esistente.

Questi trasferimenti, infatti, danno origine a un rapporto di debito-credito che coinvolge soltanto gli assegnatari e i non assegnatari, mentre l'imprenditore è estraneo a tale rapporto.

Marcello Cardone

pubblicato Giovedì 10 Gennaio 2019

