

PATTO DI FAMIGLIA – ATTRIBUZIONE A FAVORE DI LEGITTIMARIO NON ASSEGNATARIO

Risposta del 2 marzo 2016

Si prospetta la seguente fattispecie: la “Alfa s.n.c. di Primo e Figli” (le cui quote sono ripartite per il 52% a Primo, per il 24% a Caio e per il 24% a Sempronio) è titolare di un’azienda alberghiera (il cui valore è stato stimato in Euro 14.000.000) di cui fa parte l’immobile destinato ad albergo.

Primo, ormai anziano e vedovo, è intenzionato a trasferire la propria partecipazione sociale di maggioranza nella “Alfa s.n.c.” al proprio figlio Caio attraverso un patto di famiglia (art. 768 bis c.c.), con obbligo a carico di Caio di corrispondere un importo di Euro XXXX a favore del fratello Sempronio (non esistono altri figli).

Alla luce di quanto riportato nella Circolare 18/E dell’Agenzia delle Entrate del 29 maggio 2013, risulta che l’atto in oggetto: a) per quanto riguarda il trasferimento della partecipazione da padre a figlio non è soggetto ad imposta, purché il figlio beneficiario prosegua l’esercizio dell’attività di impresa e renda di ciò espressa dichiarazione nell’atto; b) per quanto riguarda il pagamento dell’importo a carico di Caio e a favore del fratello Sempronio, il medesimo rientra nell’ambito applicativo dell’imposta di successione e donazione.

Con riferimento a quanto indicato al punto b), si domanda se il calcolo dell’imposta vada effettuato considerando Primo (cioè il genitore) donante ovvero Caio (cioè l’obbligato) donante, in quanto, a seconda del riferimento al soggetto donante, cambia sia l’aliquota applicabile (4% o 6%) sia l’importo della esenzione (Euro 1.000.000 o Euro 100.000).

In primo luogo, occorre svolgere alcune considerazioni inerenti alla regola contenuta nell’art. 768- *quater*, secondo comma, c.c., in base al quale «*Gli assegnatari dell’azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti; i contraenti possono convenire che la liquidazione, in tutto o in parte, avvenga in natura*».

Indubbiamente, la norma invita a concentrare l’attenzione anche su quei momenti o elementi negoziali, con efficacia in senso lato “attributiva”, ulteriori rispetto al trasferimento del bene produttivo e nei quali si racchiude la particolarità dell’istituto “patto di famiglia”.

Nel caso di specie, in particolare, ci si vuole riferire alle attribuzioni, anche in natura effettuate dal discendente- beneficiario, che provveda in tal modo alla “liquidazione” a profitto dei legittimari partecipanti al patto - non assegnatari, ex art. 768 -*quater* c.c. 2° comma.

Al fine di analizzare la fattispecie in esame è necessario riprendere quanto sostenuto nello STUDIO n. 43-2007/T, *Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1 comma 78 legge 27 dicembre 2007 n. 296 (cd Finanziaria 2007)*, estt. BASILAVECCHIA- PISCHETOLA (approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 18 aprile 2008, pubblicato in data 14 maggio 2008, in *Rivista Studi e Materiali*), il quale tratta specificamente del tema in oggetto (ed al quale si rinvia per ulteriori approfondimenti).

In esso si evidenzia, in primo luogo, come l'ipotesi in oggetto - soprattutto se si ritenga giustificata una sua qualificazione in termini di strumentalità o correlatività rispetto al trasferimento del bene produttivo, assumendo, pertanto, una colorazione assimilabile a quella di un "modus" od onere donativo nella sua definizione tipica ex art. 793 c.c., sia pure di fonte legale – non sembra possa essere soggetta ad una tassazione diversa da quella prevista per gli atti a titolo gratuito⁽¹⁾.

Ciò soprattutto in quanto l'attribuzione effettuata dal discendente può essere qualificata essa stessa a sua volta come liberalità "indiretta" del disponente a favore dei legittimari non assegnatari. Peraltro, siffatta ricostruzione teorica è l'unica che legittimi anche la operatività in concreto della disattivazione dei meccanismi di collazione e riduzione, disposta dal quarto comma dell'art. 768- *quater* c.c., e cioè di istituti che presuppongono necessariamente l'effettuazione di pregresse liberalità, sia pure indirette.

In tal senso si è orientata parte della dottrina⁽²⁾, sostenendo che, seppure la liquidazione a favore dei legittimari esclusi è priva del carattere di definitività, essa va vista ugualmente come un'indiretta attribuzione, per il tramite degli assegnatari, da parte dell'imprenditore assegnante, e potrebbe essere intesa come una sua liberalità indiretta.

In realtà, la liquidazione dei legittimari non assegnatari, posta in essere dal cessionario del bene produttivo, ha funzione surrogatoria di quella che il disponente non potrebbe fare: è come se il disponente, nei confronti dei legittimari non assegnatari, avesse surrogato l'azienda con altri beni, disponendo a loro favore, in via indiretta, tramite il cessionario⁽³⁾.

Sulla base di tali argomentazioni, deriva che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni alla fattispecie in esame, «dovrà prendersi a riferimento, in ogni caso, il rapporto di parentela in linea retta o di coniugio (con applicazione della relativa franchigia legale) intercorrente tra il disponente da un lato ed i legittimari non beneficiari del bene produttivo dall'altro e non già – laddove la "liquidazione" avvenga *per il tramite* del discendente beneficiario- il rapporto (di regola di parentela in linea collaterale) intercorrente tra questi e quei legittimari»⁽⁴⁾.

Analogamente, in dottrina⁽⁵⁾, c'è stato chi ha sostenuto che la "compensazione" in questione non è tanto un'attribuzione gratuita tra il discendente continuatore dell'impresa del padre ed i suoi fratelli, bensì una donazione indiretta che il padre effettua nei confronti dei figli non beneficiari dell'azienda "per il tramite" del figlio che, invece, è stato designato per proseguire l'attività imprenditoriale.

Lo stesso art. 768-*quater*, terzo comma, c.c., indica chiaramente che le compensazioni in parola vanno intese come un “acconto”, in vista della successione, dai figli non destinatari dell’azienda al padre imprenditore e, quindi, non come una donazione tra fratelli.

Se, dunque, si parla di donazione indiretta tra il padre ed i figli, per il tramite del figlio che continua l’impresa, si avrebbe sì l’applicazione di imposte a queste attribuzioni, ma con notevoli temperamenti: l’aliquota sarebbe quella dei trasferimenti tra parenti in linea retta (4%) e non quella dei trasferimenti tra fratelli (6%) ed anche la franchigia sarebbe quella dei trasferimenti tra parenti in linea retta (Euro 1.000.000) e non quella dei trasferimenti tra fratelli (Euro 100.000).

Se così non fosse, l’utilizzo del patto di famiglia diverrebbe di fatto inutilizzabile per il suo elevato costo fiscale; cosicché, una volta giunti ad un approdo di avanzata civiltà giuridica, ossia consentire la programmazione dei passaggi generazionali aziendali, per evitare l’inevitabile dispersione di valore che consegue alla morte dell’imprenditore, si assisterebbe all’annientamento di questo risultato a causa di norme fiscali disincentivanti ⁽⁶⁾.

Sulla base di quanto suesposto, è corretto, nel caso di specie - coerentemente alla conclusione alla quale giunge lo Studio succitato - ritenere che il calcolo dell’imposta vada effettuato considerando il genitore (Primo) donante piuttosto che il figlio obbligato al pagamento dell’importo (Caio) a favore del fratello beneficiario (Sempronio).

Debora Fasano

-
- 1) Di questo si trova senz’altro conferma sistematica nel disposto dell’art. 58, primo comma, del T.U. n. 346/90 per 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*» e ancor più nel disposto del quarto comma del medesimo articolo, ove si prevede l’applicabilità delle disposizioni del Titolo III del T.U., in quanto compatibili, anche “per gli atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione”.
 - 2) CACCAVALE, *Appunti per uno studio sul patto di famiglia- I Parte: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in *Notariato* n. 3/2006, 305; BARALIS, *Attribuzioni ai legittimari non assegnatari dell’azienda o delle partecipazioni sociali*, in *Patti di famiglia per l’impresa*, 2006, 227.
 - 3) BARALIS, *op. cit.*, 227. Le considerazioni svolte dall’autore rientrano nella questione più ampia relativa all’ammissibilità o meno, nell’ambito del patto di famiglia, di una liquidazione dei legittimari non assegnatari fatta direttamente dal disponente, questione rispetto alla quale l’autore si orienta per l’inammissibilità.
 - 4) STUDIO n. 43-2007/T cit.; PURI, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, 603.
 - 5) BUSANI, *Passo avanti sul patto di famiglia*, in *Il Sole 24 Ore* di lunedì 12 Febbraio 2007.
 - 6) BUSANI, *op. loc. ult. cit.*