Patto di famiglia: profili civilistici e fiscali

Con il patto di famiglia il de cuius *ha la certezza che l'azienda e/o le quote sociali rimangano in capo ad un determinato erede beneficiario o a persona da lui stesso designata.*

di **Luigi Ferrajoli**

AVVOCATO E DOTTORE COMMERCIALISTA, STUDIO FERRAJOLI LEGALE TRIBUTARIO IN BERGAMO E BRESCIA

Con l'entrata in vigore della L. 14 febbraio 2006, n. 55, è stata definitivamente riconosciuta la piena ed incondizionata **ammissibilità del patto di famiglia nel nostro ordinamento** giuridico attraverso l'inserimento degli artt. da 768-bis a 768-octies, Codice civile.

L'introduzione della **disciplina** giuridica del **patto di famiglia** costituisce una **innovazione significativa** per l'intero sistema normativo italiano, dato che il suo accoglimento ha assunto una notevole rilevanza sotto il profilo civilistico non solo per le prevedibili conseguenze in materia di **diritto di famiglia** e del **diritto societario**, ma anche per i risvolti assunti anche in **materia testamentaria**, avendo determinato una modificazione e parallelo **ridimensionamento** del **divieto di conclusione** di dei **patti successori**.

Per poter consentire il riconoscimento del patto di famiglia, il Legislatore ha dovuto necessariamente intervenire, correggendo parzialmente e nello stesso tempo **derogando la formulazione restrittiva** imperativamente sancita dall'art. 458 c.c.

La riferita disposizione **non consente** comunque tutt'ora la **stipulazione di convenzioni** mediante le quali il ***de cuius*** possa **disporre** della **propria successione** in un **tempo antecedente** alla sua **morte**, sancendo in questo caso la **nullità assoluta** ed incontrovertibile del **patto**.

Non solo, l'art. 458 c.c. considera finanche **nullo ogni atto** per mezzo del quale taluno **disponga** dei **diritti** che gli possano **spettare** per effetto di una **successione non ancora aperta** ovvero rinunzia preventivamente agli stessi.

Il patto di famiglia è un contratto traslativo «inter vivos» ad efficacia reale ed anticipatorio

DISCIPLINA CIVILISTICA

Nozione e funzioni

Per effetto dell'introduzione della L. 55/2006, è ora, invece, pacificamente consentito concludere un accordo denominato «*patto di famiglia*» mediante il quale il **titolare** di una **impresa** ovvero il titolare di una **partecipazione societaria trasferiscono** in tutto od in **parte l'azienda** o le **quote sociali** ad **uno** o **più discendenti** specificatamente **individuati** dal **soggetto disponente**, nel rispetto delle disposizioni civilistiche concernenti l'impresa familiare e la disciplina delle società.

Presupposti oggettivi per il riconoscimento di un patto successorio

Per poter stabilire se una determinata **pattuizione rientra** nella **categoria** dei **patti successori vietati** ex art. 458 c.c., è necessario **verificare**:

- se la **causa specifica** del **negozio** si **propone come finalità** la composizione di un **vincolo giuridico** capace di **costituire**, **modificare**, **trasmettere** od **estinguere diritti relativi** ad una **successione non ancora aperta**;
- se i **beni** o i **diritti** che **costituiscono** l'**oggetto** del **negozio** sono stati **considerati** dai contraenti come l'**entità** della **futura successione**;
- se con la **conclusione** del **patto**, il *de cuius* ha voluto **provvedere** la **disposizione** in tutto od in parte della **propria successione**;
- se l'**acquirente** ha **contrattato** o **stipulato** come avente diritto alla **successione stessa**;
- se il **trasferimento** dei **beni convenuto** nel patto ha luogo ***mortis causa***, ovvero a **titolo** di **eredità** o di **legato**.

Con la conclusione di un patto di famiglia si perviene dunque alla stipulazione di un **contratto traslativo** *inter vivos* ad **efficacia reale** ed **anticipatorio** degli **effetti** derivanti da una **futura** ed eventuale **disposizione testamentaria**. In questo modo il *de cuius* si garantisce non solo la certezza che l'azienda o le quote sociali siano conservate nelle mani di un determinato erede beneficiario, ma anche che l'attività di impresa verrà proseguita dalla persona da lui stesso preventivamente designata.

Il **patto** di **famiglia assolve** pertanto ad una **duplice funzione** economico-patrimoniale e di *governance*, dato che da un lato permette di salvaguardare la conservazione dell'unità del bene produttivo, mentre dall'altro lato la convenzione autorizza l'anticipazione del trasferimento dell'impresa nel momento in cui il disponente è ancora in vita.

Lo strumento negoziale del patto di famiglia realizza dunque l'obiettivo di **garantire** l'**univocità** del **controllo** e della *leadership* dell'**azienda**, indi evitando qualsivoglia forma di frammentazione del complesso produttivo che potrebbe eziologicamente essere determinata per effetto dell'apertura della successione ereditaria in via ordinaria.

Presupposti soggettivi ed oggettivi

Per la stipulazione di un patto di famiglia è esplicitamente **richiesta** la conclusione di un **negozio scritto** nella **forma** prevista *ad substantiam* dell'**atto pubblico** a **pena** di rigorosa ed **insanabile nullità**.

Sotto un profilo soggettivo è inoltre indispensabile, secondo quanto previsto dall'art. 768-quater c.c., che al **contratto partecipino tutti** gli **eredi legittimari compreso** il **coniuge** come se si assistesse alla reale apertura della successione nel patrimonio dell'imprenditore nel momento della conclusione del contratto.

Ne consegue che **possono intervenire** al patto di famiglia, ai sensi dell'art. 536 c.c., i **legittimari** e gli **eredi** che sono **legati** al *de cuius* da un **legame** di **parentela** o di **coniugio** nei confronti dei quali la legge riserva una quota legittima di eredità.

Conseguenze applicative dell'istituto e garanzie a favore degli eredi non assegnatari

A ristoro dell'atto di disposizione negoziale, coloro che risultano **assegnatari** e dunque **beneficiari** del **conferimento** dell'**azienda** o delle **partecipazioni sociali** sono tuttavia **tenuti** a **liquidare** gli **altri partecipanti** al **contratto**, nel caso in cui questi ultimi **non rinunzino** alla **loro quota** di partecipazione nell'impresa.

La **liquidazione** può **avvenire totalmente** o anche solo **parzialmente** in **denaro** od in **natura** previo **comune accordo** tra i contraenti.

Se la liquidazione è concordata in denaro, il pagamento avverrà mediante la corresponsione di una **somma corrispondente** al **valore** delle **quote ereditarie**, così come prescritto dagli artt. 536 e segg. c.c.

Con il contratto istitutivo del patto di famiglia possono in ogni caso essere direttamente destinati dei beni ai discendenti non assegnatari dell'azienda o delle quote sociali.

I **beni assegnati** con la convenzione, agli altri partecipanti, devono tuttavia essere **imputati** alla **quota** di **legittima** loro **spettante** calcolata sulla base del valore attribuito direttamente nel patto successorio.

L'assegnazione dei beni può nondimeno essere disposta anche attraverso la stipulazione di un successivo contratto, ma in questo caso appare indispensabile non solo che il negozio sia espressamente dichiarato collegato al primo, ma è altresì richiesto l'intervento dei soggetti che hanno partecipato al primo contratto.

I beni ricevuti dai **contraenti non assegnatari** dell'azienda **non sono** tuttavia **soggetti** né all'**azione** di **collazione** né tantomeno all'**azione** di **riduzione**.

Ciascun assegnatario non potrà pertanto conseguire giudizialmente la reintegrazione della quota di legittima mediante la riduzione delle disposizioni testamentarie o delle donazioni eccedenti la quota disponibile. Analogamente gli assegnatari non potranno neppure pretendere il ripristino nel patrimonio ereditario dei beni ricevuti per donazioni direttamente dal defunto.

Impugnazione del patto di famiglia: azione di annullamento del contratto

Al di là della garanzia derivante dalla liquidazione di una somma di denaro per la mancata partecipazione al trasferimento dell'azienda o della quota di partecipazione sociale, il **coniuge** e gli **eredi legittimari non assegnatari** sono oltremodo **tutelati** nei **rapporti** con i **terzi** dal **disposto** ex art. 768-sexies c.c.

All'apertura della successione dell'imprenditore, gli **eredi legittimi** che non hanno partecipato al contratto **possono** difatti **chiedere** ai **beneficiari** del negozio stesso il **pagamento** della **somma** così come prevista dall'art. 768-quater, co. 2, c.c., **aumentata** degli **interessi legali**.

Il **mancato pagamento** costituisce di per sé **motivo** di **contestazione** del **contratto**, il quale può essere **oggetto** di **impugnazione mediante** l'esercizio dell'**azione** di **annullamento** anche per le cause

tipiche previste dall'art. 1427 c.c., in materia di vizi del consenso.

In proposito si vuole tuttavia sottolineare come l'**azione** di **annullamento** nel **patto** di **famiglia** sia connotata da caratteristiche particolari che la **differiscono** non poco dalla **disciplina generale** dell'annullabilità del contratto.

In primo luogo è evidente che gli artt. 768-quinquies e 768-sexies, c.c., consentono il ricorso all'azione di annullamento solamente per le **cause tipizzate rappresentate** dall'**errore, violenza** o **dolo**, con l'**esclusione** dal **regime** dell'**annullabilità** dei **motivi** contemplati dagli **artt. 1425** e **1426** c.c.

Conseguentemente si dovrebbe dedurre che **non** è **possibile** ricorrere all'**azione** di **annullamento** quando il **patto** di **famiglia** è stato **concluso** con una **parte incapace** di **contrattare** legalmente ovvero quando il contratto è stato stipulato con una persona non maggiorenne che ha occultato con raggiri la sua minore età.

Il motivo di tale esclusione è da ricercare nel fatto che il **patto** di **famiglia** deve essere **formalmente concluso** adottando la **forma solenne** dell'**atto pubblico** a **pena** di **invalidità** del **negozio**. Si tratta di un presupposto imprescindibile che scongiurerebbe di per sì qualsivoglia questione in ordine allo stato di incapacità del contraente o alla sua minore età.

Termine di prescrizione per l'azione di annullamento del contratto

Si vuole, inoltre, sottolineare che a differenza ed in deroga a quanto normalmente avviene per l'azione generale di annullamento in relazione alla quale è previsto un termine di prescrizione di cinque anni, nel caso di **impugnazione** del **contratto istitutivo** di un **patto** di **famiglia**, il **termine prescrizionale** è stato notevolmente ridotto dal Legislatore, essendo stato portato ad **un solo anno**.

Con l'introduzione di una simile previsione limitativa, il Legislatore sembra voler in qualche modo implicitamente agevolare la convalidazione ed il radicamento degli **effetti** di un **patto di famiglia invalido** anche **sotto** il **profilo** dei **termini** di **esecuzione** della **convenzione**.

Ciò nonostante, il motivo che ha condotto il Legislatore ad introdurre una **disposizione maggiormente limitativa** in **termini** di **prescrizione**, risiede nel fatto che gli eredi legittimari, non assegnatari, non solo vengono a **conoscenza** del **patto** di **famiglia istantaneamente** al **momento** della **stipulazione** del negozio, ma anche che gli stessi sono immediatamente interessati a richiedere il pagamento della quota ereditaria di loro spettanza.

Scioglimento e modificazione del patto di famiglia

L'art. 768-septies c.c. consente, inoltre, lo **scioglimento** o la **modificazione** del **patto** di **famiglia**.

Il contratto può difatti essere **sciolto** o **modificato** attraverso la risoluzione della convenzione **per mutuo consenso**: è richiesta nel caso di specie la **stipulazione** di un **nuovo** e **differente contratto** avente le medesime caratteristiche ed i medesimi presupposti soggettivi ed oggettivi del precedente negozio.

Lo **scioglimento** del patto di famiglia può in ogni caso essere **realizzato** anche **mediante** una **risolu-**

Patto di famiglia: quadro normativo

Disciplina civilistica
L. 14 febbraio 2006 n. 55
Libro II, Titolo IV, Capo V-*bis* rubricato «Del patto di famiglia» Codice civile: artt. da 768-bis a 768-octies
Codice civile: art. 458; art. 467; art. 536; art. 563; artt. 1425 e segg.
Artt. 36 e segg., D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 5
Disciplina fiscale
Ai fini delle imposte dirette: artt. 58, 67 e 68, D.P.R. 917/1986 [CFF ⊙ 5158, 5167 e 5168]
Ai fini delle imposte indirette: L. 18 ottobre 2001, n. 383 e L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007)
Ai fini della normativa antielusiva: art. 37, D.P.R. 600/1973 [CFF ⊙ 6337]

zione convenzionale del negozio ovvero per mezzo di una dichiarazione di recesso espressamente manifestata dai contraenti ed appositamente certificata da un notaio.

Per poter avvalersi del riferito diritto di recesso è tuttavia indispensabile che tale facoltà sia specificatamente contemplata nel contratto istitutivo del patto di famiglia.

Sotto un profilo squisitamente soggettivo, il contratto può in ogni caso essere sciolto o modificato solamente dalle medesime persone che hanno partecipato e stipulato la convenzione del patto di famiglia.

Trattasi di un presupposto imprescindibile che è intrinsecamente connesso alla natura ed alla funzione del contratto, il cui obiettivo risiede nella conservazione della azienda o delle quote rappresentative della partecipazione societaria nelle mani di un erede legittimario a cui viene conferito il compito di proseguire l'esercizio dell'attività di impresa.

Un ulteriore aspetto innovativo della nuova disciplina del patto di famiglia che lo accomuna alla regolamentazione d'impresa e societaria, è, infine, rinvenibile nel fatto che le controversie derivanti dalle disposizioni contenute negli artt. 768-bis e segg. c.c. sono preliminarmente devolute agli organismi di conciliazione previsti dall'art. 38, D.Lgs. 17 maggio 2003, n. 5 con conseguente ricorso al procedimento processuale previsto in materia di diritto societario, intermediazione finanziaria ed in materia bancaria e creditizia.

DISCIPLINA FISCALE

L'introduzione degli artt. 768-bis e segg. c.c. non potrà non avere effetti anche sotto il profilo dell'individuazione della disciplina fiscale applicabile, sebbene il nostro Legislatore non sia direttamente intervenuto per fissare una normativa tributaria specifica del patto di famiglia.

Per poter colmare tale vuoto legislativo è pertanto richiesto all'interprete l'espletamento di un'attività ermeneutica e di ricerca nell'ambito della normativa comune in materia di imposte dirette ed indirette.

Dal punto di vista fiscale l'assegnazione dei beni che compongono il complesso aziendale o il trasferimento delle quote sociali derivante dall'esecuzione di un patto di famiglia deve, pertanto, essere esaminata sia sotto il profilo dell'imposizione diretta che dell'imposizione indiretta anche alla luce della reintroduzione nel nostro sistema fiscale dell'imposta sulle successioni e donazioni attuata con il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 come modificato con L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007).

Disciplina fiscale del patto di famiglia avente ad oggetto il trasferimento di azienda e partecipazioni sociali

Se si osservano la natura, le caratteristiche e gli effetti prodotti dalla stipulazione e dall'esecuzione del patto di famiglia non si potrà nondimeno non evidenziare il fatto che il trasferimento dell'azienda e/o delle partecipazioni sociali avviene a titolo completamente gratuito.

Circostanza che costituisce motivo determinante per qualificare l'operazione di trasferimento come un'operazione sostanzialmente neutra ai fini fiscali sotto il profilo delle imposte dirette, sia per il disponente, sia per il beneficiario del patto di famiglia.

Infatti, secondo quanto previsto dall'art. 58, co. 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF ⊙ 5158] il passaggio dell'azienda per causa di morte o per atto gratuito non rappresenta un mezzo di realizzo di plusvalenze. L'azienda deve in ogni caso ritenersi assunta da parte del beneficiario ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del soggetto dante causa.

La neutralità fiscale del trasferimento di azienda per causa di morte o a titolo gratuito viene riconosciuta dal Legislatore anche nel caso in cui il complesso dei beni produttivi venga acquisito da uno solo degli eredi per effetto dello scioglimento della società esistente tra i successori legittimi nel quadro temporale di 5 anni decorrenti dall'apertura della successione (art. 58, co. 1, D.P.R. 917/1986).

La neutralità fiscale ai fini dell'imposizione diretta del trasferimento di azienda o di partecipazioni sociali attuato con il patto di famiglia non si estende, tuttavia, alla successiva eventuale cessione dell'azienda o delle partecipazioni effettuata dal discendente beneficiario del patto di famiglia.

Infatti, l'art. 67, lett. h-bis), D.P.R. 917/1986 [CFF ⊙ 5167] qualifica come redditi diversi le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche meramente parziale delle aziende acquisite per effetto di un trasferimento per causa di morte o atto gratuito. Ugualmente costituisce reddito diverso ai sensi dell'art. 67, lett. c), o c-bis), D.P.R. 917/1986, la successiva cessione delle partecipazioni sociali acquisite a seguito del patto di famiglia effettuata dal beneficiario. Non sono dunque esenti dall'imposizione fiscale diretta le plusvalenze realizzate in caso di successivo trasferimento delle aziende o delle partecipazioni sociali acquisite per effetto del trasferimento del bene eseguito in ottemperanza ad un patto di famiglia.

Regime fiscale applicabile al trasferimento d'azienda

Nel caso di successivo trasferimento da parte del discendente beneficiario del patto di famiglia

dell'azienda acquisita è necessario **distinguere**, ai fini del **trattamento fiscale** delle operazioni, due distinte ipotesi.

In particolare va **distinta** l'**ipotesi** in cui l'**erede beneficiario**, divenuto imprenditore, **effettui** la **cessione** dell'**unica impresa posseduta**, ovvero di **una delle imprese** di cui è **divenuto titolare** in esecuzione delle disposizioni del patto di famiglia.

- Se l'imprenditore ha **ceduto** l'**unica impresa** di cui è divenuto proprietario la **plusvalenza costituisce reddito diverso** ed, ai fini del regime di tassazione, è necessario **verificare** se l'**azienda** è stata **posseduta** dall'**assegnatario** da **più** o **meno** di **5 anni**. Nel primo caso la plusvalenza realizzata per effetto del trasferimento è soggetta a **tassazione separata** secondo quanto prescritto dall'art. 17, co. 1 e 2, D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5117], mentre nel secondo caso la plusvalenza viene **tassata secondo** il **regime ordinario Irpef**.
- Se l'imprenditore ha **trasferito una delle imprese** di cui è **divenuto titolare** la **plusvalenza** rientra fra il **reddito d'impresa** ed, ai fini del regime di tassazione, è necessario anche in questo caso **verificare** se l'**azienda** è stata **posseduta** per un **periodo maggiore** o **minore** di **5 anni**. Qualora l'azienda sia stata posseduta dall'assegnatario da **almeno 5 anni**, la **plusvalenza** realizzata dalla cessione è **soggetta** a **tassazione ordinaria** con la possibilità di **differimento** della stessa in **5 periodi** di **imposta ovvero** è possibile optare per il **regime** della **tassazione separata**. Nel caso in cui l'**azienda** sia stata **posseduta** da **meno** di **5 anni** ma da **più** di **3 anni**, la **plusvalenza** può invece essere sottoposta al **regime** di **tassazione ordinario**, fatta comunque sempre salva la **possibilità** di un suo **differimento** in **più esercizi**. La **plusvalenza** sarà, invece, **assoggettata** al **regime ordinario** di tassazione nell'ipotesi in cui l'**azienda** è stata **posseduta** da **meno** di **3 anni**.

Regime fiscale applicabile al trasferimento di partecipazioni sociali

Un discorso particolare deve essere riservato al regime di tassazione applicabile al trasferimento di quote sociali, dato che, ai sensi dell'art. 67, lett. c) e c-bis), D.P.R. 917/1986, sono considerati **redditi diversi** le **plusvalenze** realizzate mediante la **cessione** di **partecipazioni societarie**.

Così come si è precedentemente avuto modo di osservare in materia di trasferimento di azienda anche nel caso in cui **intervenga** un **passaggio successivo** delle **quote sociali** acquisite dal beneficiario per mezzo della convenzione contenuta nel patto di famiglia è possibile **assistere** a **due differenti situazioni**:

- nel caso in cui la **cessione** della **partecipazione sociale**, da parte del beneficiario, a favore di un terzo, è **avvenuta** a **seguito** di un **negozio** a **titolo oneroso**, la plusvalenza realizzata è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo od il valore della loro acquisizione assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere concernente la loro produzione, ivi compresa l'imposta sulle successioni e donazioni, ma con

Cessione di partecipazioni qualificate ex art. 67, lett. c) e c-bis), D.P.R. 917/1986

A prescindere dai casi stabiliti dall'art. 67, lett. c-bis), D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5167], si può parlare di **cessione** di **partecipazioni qualificate quando** si tratti di:

- **cessione** di **azioni** diverse dalle azioni di risparmio;
- **cessione** di **partecipazioni** al **capitale** o al **patrimonio** delle società di capitale o delle società semplici, società in nome collettivo ed in accomandita semplice;
- **cessione** di **diritti** o **titoli** attraverso le quali è possibile acquisire una **partecipazione qualificata**: è tuttavia richiesto che le **partecipazioni**, i titoli od i **diritti oggetto** della **cessione rappresentino complessivamente** un **valore superiore** al **2%** od al **20%** dei **diritti** di **voto** esercitabili nell'**assemblea ordinaria** ovvero una **partecipazione** al **capitale** o al **patrimonio superiore** al **2%** o al **25%** a seconda che si tratti o meno di **titoli negoziati** in **mercati regolamentati**.

Rientrano inoltre nella categoria delle **plusvalenze realizzate mediante** la **cessione** di **partecipazioni qualificate**:

- **cessione** di **strumenti finanziari** principalmente emessi da società per azioni ed in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata, la cui remunerazione è totalmente costituita dalla partecipazione ai risultati economici od uno specifico singolo affare della società emittente o del gruppo, a condizione che tali titoli non rappresentino una mera partecipazione al patrimonio;
- **cessione** di **contratti** di **associazione** in **partecipazione** e **contratti** di **cointeressenza** agli **utili** di una impresa ex art. 2554 c.c., purché il **valore** dell'**apporto** sia **superiore** al **5%** o al **25%** del **valore** del **patrimonio** netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della stipula del contratto a seconda che i titoli siano o meno negoziati in un mercato regolamentato;
- **cessione** di **contratti** di **associazione** in **partecipazione** e **contratti** di **cointeressenza** agli **utili** di **impresa** quando il **valore** dell'**apporto** è **superiore** al **25%** dell'**ammontare** dei **beni** dell'**associante** determinato ex art. 47, co. 2, D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5147].

l'esclusione degli interessi passivi;

- nel caso invece in cui la **cessione** della **partecipazione** sociale da parte del beneficiario è **avvenuta** per mezzo di un **negozio** a **titolo gratuito**, quale può essere una donazione, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo di acquisto, il quale corrisponde al costo del donante.

Formazione di sopravvenienze attive

Si deve da ultimo precisare che se il **soggetto assegnatario** del complesso produttivo è **già** di per sé un **imprenditore**, il **trasferimento** dell'**azienda** per effetto dell'esecuzione di un patto di famiglia deve essere fatto **rientrare** nella **categoria** delle **sopravvenienze attive**, secondo quanto disposto dall'art. 88, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF ⊘ 5188].

In questo caso il passaggio del **complesso** dei **beni** o della **partecipazione societaria** è considerato come fattore **capace** di **generare** direttamente un'**entrata positiva** di **reddito**. Sono infatti considerate, come nel caso in esame, sopravvenienze attive, i proventi in denaro od in natura conseguiti a titolo di contributo o liberalità. Il **trasferimento** dell'**azienda ingenera** pertanto **proventi** a **favore** dell'**imprenditore** assegnatario che concorrono a formare il reddito nell'**esercizio** in cui sono stati **incassati** ovvero, in caso di apposita **opzione** del **contribuente**, in **quote costanti** nell'**esercizio** in cui sono stati **incassati** e nei **successivi** ma **non oltre** il **quarto**.

APPLICABILITÀ dell'IMPOSTA sulle SUCCESSIONI e DONAZIONI al PATTO di FAMIGLIA

Nonostante l'apparente mancanza di una legislazione fiscale applicabile alla disciplina regolamentare del patto di famiglia, si deve in ogni caso osservare che il Legislatore non ha tardato ad intervenire, colmando parzialmente alcuni dubbi e lacune in ordine alla normativa tributaria riferibile a tale tipologia di **convenzioni «familiari»**, soprattutto con riferimento alla questione dell'applicabilità dell'**imposta** sulle **successioni e donazioni** reintrodotta nel nostro ordinamento dal D.L. 262/2006, conv. con modif. con L. 286/2006.

Secondo quanto previsto dall'art. 1, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 [CFF ⊙ 3201], l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni è, infatti, esteso ai **trasferimenti** di beni e di diritti che derivino da una successione per causa di morte ovvero da una donazione od altro atto di liberalità tra vivi.

Con l'introduzione del co. 4-ter, art. 3, D.Lgs. 346/1990 [CFF ⊙ 3203] ad opera dell'art. 1, co. 78, L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007), il Legislatore non ha tuttavia mancato di esprimersi in materia, **escludendo** dall'**ambito** di **applicazione** dell'**imposta** sulle **successioni** e donazioni, i **trasferimenti** di **aziende** o **rami** d'**azienda**, di **quote sociali** e di **azioni** effettuati a **favore** dei **discendenti attraverso** lo **strumento** del **patto** di **famiglia**.

Per quanto concerne i patti di famiglia aventi ad oggetto il trasferimento di **quote** o **azioni** di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione **residenti** nel **territorio** dello **Stato** ex art. 73, co. 1, lett. a), D.P.R. 917/1986 [CFF ⊘ 5173], è opportuno notare che il Legislatore ha tuttavia operato una **netta distinzione** rispetto alla disciplina generale dato che il **beneficio** è stato **riconosciuto solamente** con riferimento al **trasferimento** di **partecipazioni sociali** che consentono l'**acquisizione** ovvero l'**integrazione** del **controllo** sulla società ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c.

È, pertanto, indispensabile che il trasferimento della partecipazione sociale in capo al soggetto assegnatario permetta al beneficiario di avere a disposizione la maggioranza dei voti da esercitare nell'assemblea ordinaria.

Non solo, il Legislatore ha altresì prescritto un **ulteriore condizione** inderogabile per poter veder applicata la completa **esenzione** dall'**imposta** sulle successioni e donazioni che è strettamente connessa non solo alla **prosecuzione** dell'**esercizio** dell'**attività** di **impresa** da parte dell'**erede beneficiario**, ma anche al **radicamento** per un certo periodo di tempo del **controllo** sull'**azienda**.

L'art. 3, D.Lgs. 346/1990 pretende espressamente che il soggetto **assegnatario continui** nell'**esercizio** dell'**attività** di impresa, ovvero **detenga** il **controllo** della società per un **periodo non inferiore** a **cinque anni** decorrenti dalla data del trasferimento della quota sociale o delle azioni, assumendone l'impegno nella dichiarazione di successione ovvero nell'atto di donazione.

Il **mancato soddisfacimento** delle **condizioni** testé evidenziate **determina** l'**insorgenza** di due differenti **situazioni sfavorevoli** di natura strettamente tributaria ma anche sanzionatoria. L'**erede** assegnatario è difatti **tenuto** non solo al **pagamento** dell'**imposta** sulle successioni e donazioni in **misura ordinaria**, ma gli viene altresì irrogata una **sanzione pecuniaria amministrativa** pari al **30%** dell'**importo non versato** secondo quanto previsto dall'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 [CFF ⊙ 1628], stante l'**omesso pagamento** di un tributo, oltre agli inevitabili interessi di mora da calcolarsi dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere corrisposta.

L'art. 1, co. 79, L. 296/2006 [CFF ⊙ 3335] (Finan-

ziaria 2007), ha inoltre specificato un presupposto temporale vincolante per il ricorso alla disciplina privilegiata di esenzione dall'imposizione, la quale è riferibile unicamente alle **successioni** ***mortis causa*** **aperte con decorrenza dal 3 ottobre 2006** ed agli atti pubblici, scritture private autenticate e non autenticate ed agli atti a titolo gratuito formati e presentati per la registrazione, a decorrere dal 1° gennaio 2007.

POSIZIONE FISCALE dei LEGITTIMARI NON ASSEGNATARI e dei LEGITTIMARI NON PARTECIPANTI al PATTO di FAMIGLIA

Il **Legislatore** ha **riconosciuto** una **situazione di sostanziale non neutralità sotto** il **profilo fiscale** non solo ai **soggetti legittimari** non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali, ma anche ai legittimari non aderenti al patto di famiglia.

Secondo quanto previsto dall'art. 768-quater, c.c., gli **assegnatari** dell'**azienda** o della **partecipazione sociale** devono **liquidare** gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino, con il **pagamento** di una **somma corrispondente** al **valore** delle **loro quote ereditarie**.

In questo caso la liquidazione ha carattere non oneroso, dal momento che il soggetto legittimario si sottrae per spirito di liberalità alla corresponsione del dovuto, ma tale rinuncia non esclude di per sé l'imposizione tributaria. La liquidazione ai legittimari va tassata come trasferimento a titolo gratuito con l'aliquota dell'imposta di donazione prevista in base al rapporto di parentela tra il beneficiario del patto di famiglia e i legittimari destinatari della liquidazione

I **trasferimenti** di **beni** per **donazione** o altra liberalità tra vivi, compresa la **rinuncia pura** e semplice agli stessi, fatti a **favore** di **soggetti diversi** dal **coniuge**, dai **parenti in linea retta** e dagli **altri parenti** fino al quarto grado, **sono soggetti** alle **imposte** sui **trasferimenti ordinariamente applicabili** solo se si tratta di una **operazione** a **titolo oneroso** e se il **valore** della **quota** spettante a ciascun beneficiario è **superiore** all'**importo** di **350 milioni di lire**.

Per quanto concerne, invece, il **coniuge** o gli altri **legittimari** che non hanno **partecipato** al **patto** di **famiglia**, tali soggetti possono chiedere anch'essi ai beneficiari il **pagamento** di una **somma corrispondente** al **valore** delle **quote ereditarie aumentata** degli **interessi legali**.

In ogni caso va precisato che, ai **fini** delle altre **imposte indirette**, sul trasferimento di azienda attuato mediante il patto di famiglia sono **applicabili** le **imposte catastali** ed **ipotecarie** nella **misura ordinaria** del **2%** e dell'**1%** con riferimento agli **immobili facenti parte** del **complesso** dei **beni aziendali oggetto** di **trasferimento** per effetto della conclusione della convenzione.

Patto di famiglia e normativa antielusiva ex art. 37-bis, D.P.R. 600/1973

Secondo quanto prescritto dall'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ❷ 6337a]: «*Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*». In questi casi l'**Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante** gli **atti**, i **fatti** e i **negozi**, **applicando** le **imposte determinate** in base alle **disposizioni eluse**, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione. L'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 individua specifiche operazioni che determina l'applicazione della normativa antielusiva come nel caso di: «*trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; cessioni di crediti*». In **questi casi** la **conclusione** di un **patto** di **famiglia potrebbe interessare alcune operazioni funzionali** alla **stipulazione** del **contratto** ovvero immediatamente successive. È ad esempio il caso in cui il **legittimario assegnatario intervenga** sul **patrimonio ricevuto** al **fine** di **rendere disponibili** le **risorse** da **assegnare** ai **legittimari esclusi**. Il legittimario assegnatario potrebbe ad esempio compiere una azione di scissione del patrimonio in modo da trasferire totalmente o parzialmente il patrimonio immobiliare della società ai legittimari non assegnatari. Ciò nonostante **simili operazioni dovrebbero essere ritenute perfettamente lecite** ed ammissibili quando risultino avvalorate e giustificate dalla sussistenza di valide ragioni economiche. La ricerca di tale criterio d'ordine generale costituisce l'elemento discriminante da ricercare al fine di verificare la **giustificabilità** del **patto di famiglia** che dovrebbe **ritenersi** di per sé **escluso come istituto** dall'**ambito** di **applicabilità** della **disciplina antielusiva** ex art. 37-bis, D.P.R. 600/1973.