



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE
ARISTEIA

ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI



DOCUMENTI ARISTEIA

documento n. 73

**Le novità nell'imposizione indiretta del patto
di famiglia**

febbraio 2007

Le novità nell'imposizione indiretta del patto di famiglia

DOCUMENTO ARISTEIA N. 73

LE NOVITÀ NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA DEL PATTO DI FAMIGLIA

La disciplina impositiva dell'imposta di donazione è stata caratterizzata negli ultimi anni, e ancor di più negli ultimi mesi, da alterne vicende che hanno generato quello che potrebbe definirsi un "labirinto" di norme intertemporali; basti ricordare: dapprima (legge n. 383 del 2001), la nota "soppressione" del tributo con contestuale creazione di vaste aree di non applicazione di alcuna imposta; quindi (art. 6 del D.L. n. 262 del 2006), l'assoggettamento di tali trasferimenti all'imposta di registro; poi (legge n. 286 del 2006, di conversione del D.L. n. 262), la "reintroduzione" dell'imposta sulle donazioni e, infine (art. 1 commi 78 e 79 della legge n. 296 del 2006, c.d. legge finanziaria per il 2007), la riconduzione dei trasferimenti effettuati con i patti di famiglia fra quelli non soggetti all'imposta, di cui all'art. 3 del D.Lgs n. 346 del 1990, in sussistenza di determinati presupposti fissati dalla legge.

In tale stato di cose, ci è sembrato opportuno procedere ad un aggiornamento del documento n. 62 del 2006 soffermandoci sui diversi regimi impositivi susseguitisi nel descritto arco temporale, cui si dovrà fare riferimento per l'imposizione indiretta dei patti di famiglia.

SOMMARIO: 1. Il passaggio dell'impresa o delle partecipazioni – 2. La liquidazione dei legittimari non assegnatari – 3. La rinuncia dei legittimari non assegnatari – 4. La liquidazione dei legittimari "sopravvenuti".

1. IL PASSAGGIO DELL'IMPRESA O DELLE PARTECIPAZIONI

Come abbiamo avuto modo di osservare nel documento n. 62, sotto il profilo dell'imposizione indiretta i primi commentatori hanno assimilato il Patto di famiglia alla donazione modale.

In accordo con tale ricostruzione della fattispecie, il trasferimento dell'azienda (o delle partecipazioni) da parte del disponente ad uno o più dei suoi discendenti è stato per lo più ricondotto alle disposizioni contenute negli artt. 58, comma 1, e 56 del D.Lgs n. 346 del 1990.

Ebbene, pur condividendo la natura liberale di detto trasferimento, in seguito ad una più approfondita analisi, ci risulta difficile assimilare il patto di famiglia alla donazione modale; posto che il *modus*, nel caso di specie, non è un elemento accidentale della fattispecie, bensì necessario.

Tale trasferimento d'azienda o di partecipazioni, con necessaria liquidazione degli altri legittimari a carico dell'assegnatario, sembra piuttosto integrare, dal punto di vista del disponente, una liberalità diretta nei confronti del discendente assegnatario e indiretta nei confronti degli altri legittimari non assegnatari.

Ebbene, posto il principio secondo il quale nelle liberalità ciò che viene tassato dal nostro ordinamento è il risultato netto, in questa prima attribuzione sarà proprio questo ultimo (vale a dire il valore dell'azienda trasferita meno il valore delle liquidazioni effettuate a favore dei legittimari non assegnatari) a ricadere nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni.

Come anticipato, tuttavia, la disciplina dell'imposta di donazione negli ultimi anni, e ancor di più negli ultimi mesi, è stata caratterizzata da alterne vicende che hanno generato quello che potrebbe definirsi un "labirinto" di norme intertemporali.

Basti ricordare, con specifico riferimento alla tipologia di trasferimenti che qui ci occupano: dapprima (legge n. 383 del 2001), la nota "soppressione" del tributo con contestuale creazione di vaste aree di non applicazione di alcuna imposta; quindi (art. 6 del D.L. n. 262 del 2006), l'assoggettamento di tali trasferimenti all'imposta di registro; poi (legge n. 286 del 2006, di conversione del D.L. n. 262), la "reintroduzione" dell'imposta sulle donazioni e, infine (art. 1 commi 78 e 79 della legge n. 296 del 2006, la finanziaria per il 2007), la riconduzione dei trasferimenti effettuati con i patti di famiglia fra quelli non soggetti all'imposta, di cui all'art. 3 del D.Lgs n. 346 del 1990, in sussistenza di determinati presupposti fissati dalla legge.

In tale stato di cose, sembra opportuno soffermarci sui diversi regimi impositivi susseguitisi nel descritto arco temporale, cui si dovrà fare riferimento per la tassazione di eventuali patti di famiglia stipulati prima dell'entrata in vigore della normativa attualmente vigente.

NORMATIVA IN VIGORE FINO AL 3 OTTOBRE 2006

Una volta qualificato il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni al proprio discendente come liberalità, il medesimo atto, in base alla normativa vigente fino al 3 ottobre 2006, doveva essere ricondotto all'esclusione d'imposta di cui all'art. 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383.

Conseguentemente, detto trasferimento, in quanto effettuato a favore dei discendenti dell'imprenditore disponente, non scontava alcun tributo.

NORMATIVA IN VIGORE DAL 3 OTTOBRE 2006 AL 29 NOVEMBRE 2006

Successivamente, il comma 5 dell'art. 6 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, in modifica all'art. 13 della legge n. 383 del 2001, ha stabilito, fra l'altro, che i trasferimenti per donazione o per altri atti a titolo gratuito di aziende, azioni e quote sociali, erano soggette all'imposta di registro, secondo diverse aliquote a seconda della tipologia di rapporto intercorrente fra disponente e destinatario.

In particolare, se il trasferimento avveniva a favore del coniuge e di parenti in linea retta, scontava un'aliquota del 4%, potendo, tuttavia, usufruire di una franchigia di euro 100.000; se era a favore di parenti fino al quarto grado e di affini in linea retta o collaterale (in questo caso fino al terzo grado), scontava un'aliquota del 6%; se, infine, era a favore di altri soggetti, scontava un'aliquota dell'8%.

Conseguentemente, il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni effettuato tramite il patto di famiglia, essendo *ex lege* rivolto nei confronti di uno dei discendenti del soggetto disponente, scontava l'imposta di

registro con l'aliquota del 4% salvo la franchigia, spettante a ciascun discendente assegnatario, di euro 100.000.

Le disposizioni normative richiamate, come stabilito dal comma 6 dell'art. 6 del D.L. n. 262, hanno avuto effetto "per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti e per le scritture private autenticate" a partire dal 3 ottobre 2006, così come "per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione, nonché per le successioni apertesesi dalla data medesima".

Le medesime, tuttavia, sono state ulteriormente modificate in sede di conversione del decreto legge, con effetto, per quanto concerne le donazioni, dalla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 286 del 24 novembre 2006. Di conseguenza, il modello impositivo appena richiamato trova tutt'ora applicazione con riferimento ai patti di famiglia stipulati fra il 3 ottobre e il 28 novembre 2006.

NORMATIVA IN VIGORE DAL 29 NOVEMBRE 2006

In sede di conversione del D.L. n. 262, il regime impositivo degli atti di donazione e successione è stato integralmente riformulato mediante una c.d. nuova "istituzione" dell'imposta sulle successioni e donazioni, "secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001", fatte salve le modifiche di cui ai commi da 48 a 54 dell'art. 1 della legge di conversione 24 novembre 2006, n. 286.

In particolare, per quanto qui ci occupa, ai sensi della nuova disciplina introdotta dalla legge n. 286, il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni dal disponente al proprio discendente assegnatario sconta l'imposta sulle donazioni con un'aliquota del 4%, facendo salva una franchigia di un milione di euro spettante a ciascun destinatario del trasferimento medesimo.

Come anticipato, siffatte modifiche normative sono efficaci con riferimento agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate e quelle non autenticate presentate per la registrazione dal 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore della legge di conversione).

LEGGE FINANZIARIA PER IL 2007

In occasione dell'emanazione della legge finanziaria per il 2007, il legislatore ha apportato ulteriori importanti modifiche al D.Lgs n. 346 del 1990. In particolare, per quanto ci concerne, il comma 78 dell'art. 1 della legge finanziaria ha aggiunto all'art. 3 del D.Lgs n. 346 richiamato, il comma 4-ter, così ampliando il novero dei trasferimenti "non soggetti all'imposta sulle donazioni e successioni".

In particolare, i trasferimenti a favore dei discendenti effettuati "anche tramite i patti di famiglia", di aziende o partecipazioni non sono soggetti all'imposta a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento e che sia resa un'apposita dichiarazione in tal senso contestualmente all'atto di trasferimento.

Qualora la suddetta condizione non venga rispettata, la norma prevede la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del D.Lgs n. 471 del 1997 e dei relativi interessi di mora.

Nell'ipotesi di trasferimento di quote sociali o azioni di società di capitali, inoltre, affinché trovi applicazione la disposizione richiamata, è necessario anche che venga trasferita una quota di partecipazione mediante la quale è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1 n. 1, del C.c.

Il regime sin qui brevemente richiamato, come stabilito dal comma 79 dell'art. 1 della legge finanziaria, trova applicazione per gli atti pubblici formati, gli atti a titolo gratuito fatti, le scritture private autenticate e non, presentate per la registrazione a decorrere dal 1° gennaio 2007.

Le novità da ultimo introdotte, in occasione della finanziaria per il 2007, vanno accolte con caloroso consenso, posto che le medesime si pongono in linea con la *ratio* sottesa all'introduzione di questa nuova tipologia contrattuale, sostanzialmente escludendo da imposizione il passaggio generazionale dell'impresa.

Tuttavia, il legislatore fiscale sembra aver perso una buona occasione per dissipare i dubbi sorti in merito alla natura di tale trasferimento e, quindi, all'individuazione del suo naturale regime impositivo. L'aver, infatti, ricondotto il passaggio generazionale dell'impresa fra i trasferimenti di cui all'art. 3 del D.Lgs n. 346 del 1990, non offre alcuna indicazione in merito a quale sia il regime impositivo operante nel caso in cui manchino i presupposti, individuati *ex lege*, per il non assoggettamento ad alcun tributo.

Il trasferimento dell'azienda effettuato tramite il patto di famiglia, infine, scontrerà anche le imposte ipotecarie e catastali nella misura ordinaria del 2% e dell'1% sugli eventuali beni immobili presenti nell'azienda trasferita.

2. LA LIQUIDAZIONE DEI LEGITTIMARI NON ASSEGNATARI

Per quanto concerne la natura della liquidazione della quota di legittima corrispondente al valore dell'azienda o delle partecipazioni ricevute, da effettuarsi ad opera dell'assegnatario nei confronti degli altri legittimari, sussistono diversi orientamenti interpretativi.

Quello ad oggi prevalente¹, nonché da noi abbracciato nel precedente documento n.62 del 2006, ne suggerisce una sostanziale assimilazione al vicino istituto della donazione modale.

In particolare, i sostenitori di siffatto orientamento ritengono che l'onere di liquidare le quote spettanti ai legittimari non assegnatari si sostanzia nel *modus* apposto alla donazione, riducendone gli effetti. Conseguentemente, ai sensi del combinato disposto dell'art. 58, comma 1, e dell'art. 56 del D.Lgs n. 346 del 1990, tale *modus* rappresenterebbe un'ulteriore donazione a favore di beneficiari espressamente individuati. Come evidenziato, tuttavia, ad una più attenta lettura della normativa in esame, si ritiene di non poter

¹ BASILAVECCHIA, *Profili fiscali del Patto di famiglia*, op. cit.; FRIEDMANN, *Le implicazioni fiscali*, op. cit.; PURI, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, op. cit.

condividere siffatta assimilazione; ritenendo, piuttosto, che detto negozio, dal punto di vista del disponente, si sostanzi in una liberalità diretta nei confronti del discendente assegnatario dell'azienda ed indiretta da parte del medesimo disponente nei confronti degli altri legittimari non assegnatari.

Per quanto concerne, poi, il trattamento impositivo operante con riferimento a tale seconda liberalità indiretta, si evidenzia che la medesima sarà soggetta all'imposta di donazione, per il computo della quale si dovrà tener conto del legame di parentela esistente fra imprenditore disponente e legittimario non assegnatario liquidato.

In particolare, ai sensi della normativa attualmente vigente, se il trasferimento viene effettuato a favore del coniuge e dei parenti in linea retta, oltre la franchigia di euro 1.000.000 spettante a ciascun beneficiario, si applicherà un'aliquota del 4%; se viene effettuato a favore dei fratelli e delle sorelle, oltre la franchigia di euro 100.000 spettante a ciascun beneficiario, si applicherà un'aliquota del 6%; se viene effettuato a favore di altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado, si applicherà un'aliquota del 6%; mentre, se viene effettuato a favore di altri soggetti, l'aliquota sarà pari all'8%.

Infine, si evidenzia che qualora la liquidazione delle quote di legittima avvenga mediante il trasferimento di beni immobili sono comunque dovute le imposte ipotecarie e catastali nella misura ordinaria dell'1% e del 2%, salvo che, in presenza dei necessari requisiti, non risultino applicabili i benefici prima abitazione, estesi alle donazioni dall'art. 69 della legge n. 342 del 2000. In quest'ultimo caso, le imposte ipotecarie e catastali verrebbero applicate nella misura fissa di euro 168,00, importo così elevato dall'allegato 2-bis, punto 1, comma 1, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, come inserito dall'art. 7, comma 1, del D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito con modificazioni dalla legge 31 marzo 2005, n. 43.

3. LA RINUNCIA DEI LEGITTIMARI NON ASSEGNATARI

L'art. 768-*quater*, comma 2, prevede che l'obbligo di "liquidare gli altri partecipanti al contratto" venga meno solo nell'ipotesi in cui questi ultimi rinunzino, in tutto o in parte, al conseguimento di quanto loro spettante in base al valore delle quote previste dagli artt. 536 e ss. del C.c.

Come in parte anticipato nel precedente paragrafo, un'attenta lettura della norma richiamata mette in evidenza che il diritto cui è dato rinunciare ai legittimari non assegnatari dell'azienda (o delle partecipazioni) è quello attribuito, non dalle norme sulla successione, ma dallo stesso comma 2 dell'art. 768-*quater* del C.c. al "pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti".

Una volta ricostruito il patto di famiglia come lo strumento attraverso il quale il disponente effettua una liberalità diretta nei confronti dell'assegnatario e una indiretta nei confronti degli altri legittimari, l'eventuale rinuncia alla propria liquidazione da parte di questi ultimi non costituisce un'autonoma attribuzione, ma determina esclusivamente l'accrescimento della liberalità a favore del discendente assegnatario, la quale sarà soggetta ad imposta di donazione secondo il regime impositivo già descritto.

4. LA LIQUIDAZIONE DEI LEGITTIMARI “SOPRAVVENUTI”

L'art. 768-*sexies*, al primo comma, prevede che all'apertura della successione del disponente, il coniuge e gli altri legittimari che non hanno partecipato al contratto possono chiedere ai beneficiari del medesimo il pagamento della somma prevista dal secondo comma dell'art. 768-*quater*.

Come si è visto nel documento n. 59 del 2006, la dottrina civilistica ha manifestato alcune perplessità in merito al significato da attribuire alla locuzione “il coniuge e gli altri legittimari che non hanno partecipato al contratto”. In particolare non appare chiaro se il legislatore intenda riferirsi sia a quei soggetti che, per diverse ragioni, non sono intervenuti al patto di famiglia, sia agli eventuali legittimari sopravvenuti alla stipula del contratto; ovvero solamente a questi ultimi.

A sostegno della prima interpretazione, e quindi del fatto che non tutti coloro che sono legittimari al momento della stipula del patto devono partecipare al medesimo, è stato evidenziato che non sempre nel Codice civile il termine “dovere” è utilizzato dal legislatore ad indicare la “necessità di una partecipazione volitiva”.

Secondo questi interpreti, infatti, solo qualora si ritenesse il patto di famiglia qualificabile come una divisione, si potrebbe configurare siffatta doverosità, derivante non già dalle norme disciplinanti detto contratto, quanto dalle norme contenute nel Codice di procedura civile in tema di litisconsorzio necessario. Ma deve escludersi siffatta ipotesi, dal momento che le norme sul patto di famiglia rinviano alla collazione e tale rinvio avrebbe senso solo se si trattasse di quelle divisioni che prevedono una precedente comunione, comunione che nel patto di famiglia evidentemente non c'è.²

Quanti sostengono, invece, la necessaria partecipazione di tutti i legittimari presenti al momento della stipula del patto, attribuendo particolare rilevanza ad una interpretazione letterale della norma in oggetto, hanno sottolineato che detto obbligo di partecipazione è di fatto inderogabile e che, quindi, il comma 1 dell'art. 768-*sexies* deve essere letto nel senso di fare esclusivo riferimento ai legittimari sopravvenuti alla conclusione del patto di famiglia.³

L'obbligazione di liquidare i legittimari così individuati, inoltre, ricade non solo sul discendente assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni, ma, in quanto obbligazione solidale, anche su tutti gli altri legittimari che

² Così: LA PORTA, *La posizione dei legittimari sopravvenuti*, op. cit. Similmente CACCAVALE, *Divieto di patti successori*, op. cit..

³ Così MERLO (*Il patto di famiglia*, op. cit., 2-3 e 10-11), il quale sostiene che “Tale patto, qualora venga concluso in assenza anche di uno solo dei soggetti che sarebbero legittimari, se si aprisse la successione il giorno della stipula, si deve ritenere nullo per violazione di norma imperativa (art. 768 *quater* C.c.), in quanto sottratta alla disponibilità delle parti. La sanzione sopra evocata non è espressamente prevista, tuttavia, in ossequio dell'orientamento dominante, la c.d. nullità virtuale, come prevista dall'art. 1418 C.c., è sicuramente operante nel caso prospettato.” Similmente FRIEDMANN, *Prime osservazioni*, op. cit., 63.

hanno “beneficiato” del patto di famiglia ottenendo dall'assegnatario la liquidazione di un valore corrispondente alla propria quota di legittima.

Tale interpretazione viene, peraltro, confermata da quanto esposto, a tal proposito, nella presentazione del disegno di legge n. 3870, secondo la quale la cennata disposizione “riconosce comunque al coniuge ed agli altri legittimari che non abbiano partecipato al contratto il diritto di chiedere ai beneficiari del contratto stesso il pagamento della somma prevista dal terzo comma, aumentata degli interessi legali; naturalmente tale diritto potrà essere esercitato nei confronti del solo assegnatario dell'azienda nel caso in cui non vi sia stata liquidazione in favore degli altri legittimari partecipanti al contratto, ovvero nei confronti dei (o anche dei) legittimari partecipanti che abbiano ricevuto la liquidazione di cui ai commi terzo e quarto.”

Sotto il profilo dell'imposizione indiretta, qualora la liquidazione dei legittimari sopravvenuti avvenga mediante stipula di apposito accordo, tale atto probabilmente configurerebbe i c.d. “accordi per la reintegra dei diritti dei legittimari”.

Il negozio qui brevemente richiamato, infatti, interviene dopo l'apertura della successione e l'applicazione dell'art. 43 del D.Lgs n. 346 del 1990 potrebbe essere funzionale ad evitare un'eventuale duplicazione di imposta, rispetto a quella assolta dai coobbligati solidali con riferimento ai trasferimenti effettuati al momento della conclusione del patto di famiglia.

La liquidazione in esame, quindi, rientrerebbe nell'ambito di applicazione dell'imposta di successione, così come recentemente “reintrodotta” e modificata; fermo restando l'applicazione delle ordinarie imposte ipotecarie e catastali ove la liquidazione avvenga mediante il trasferimento di beni immobili.

Stampato presso la sede della Fondazione – febbraio 2007

FONDAZIONE ARISTEIA – Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti

Via V. E. Orlando, n.75 – 00184 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.aristeia.it