

Verona, 29 gennaio 2019

FOCUS

Passaggio generazionale tramite il patto di famiglia: l'esenzione da imposta sulle successioni e donazioni per il trasferimento di aziende e partecipazioni sociali

DISCLAIMER: La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

INFORMATIVA AI SENSI DEL REGOLAMENTO EUROPEO 679/16 (GDPR): La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il "titolare" del trattamento dati è Studio Righini e Associati con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarcelo inviando una e-mail a studiorighini@studiorighini.it

Il patto di famiglia è uno strumento utile per l'effettuazione del passaggio generazionale, consentendo all'imprenditore o al titolare di partecipazioni sociali, di trasferire, in tutto o in parte, l'azienda o le partecipazioni, ad uno o più discendenti, beneficiando, ad alcune condizioni, dell'esenzione da imposta sulle successioni e donazioni. Il presente focus approfondisce tale tematica.

Premessa

L'art. 768-bis c.c. definisce il patto di famiglia come: *"il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti"*. Al successivo art. 768-quater c.c. viene peraltro aggiunto che *"Al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore. 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. I beni assegnati con lo stesso contratto agli altri partecipanti non assegnatari dell'azienda, secondo il valore attribuito in contratto, sono imputati alle quote di legittima loro spettanti; l'assegnazione può essere disposta anche con successivo contratto che sia espressamente dichiarato collegato al primo e purché vi intervengano i medesimi soggetti che hanno partecipato al primo contratto o coloro che li abbiano sostituiti. Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione"*.

Il patto di famiglia è quindi un contratto che consente di incidere sulla successione del disponente, allo scopo di regolamentare il passaggio generazionale nell'impresa. Come rilevato in dottrina, tale contratto mira a realizzare una sorta di "successione anticipata", quindi riferibile, nell'esercizio dell'attività di impresa, ad una successione non ancora aperta, evitando l'imprevedibilità che si verificherebbe tramite successione testamentaria ovvero tramite donazioni che tuttavia non perseguano un disegno unitario. Tale disciplina, permette all'imprenditore od al titolare di partecipazioni sociali (con le specificazioni infra segnalate), attraverso la stipula del patto, di trasferire, mentre è ancora in vita, la sua azienda (o le partecipazioni, con le specificazioni infra segnalate) al discendente che ritenga più adatto ad assumere la conduzione dell'impresa, prevedendo conguagli a favore degli altri discendenti e di coloro che sarebbero eredi legittimari qualora, al momento della stipula del patto, si aprisse la successione dell'imprenditore. Il patto di famiglia consente pertanto di programmare per tempo la "successione" alla guida dell'impresa, mirando ad evitare una frammentazione ed una dispersione del valore creato sino a quel momento da parte del disponente.

Dal punto di vista fiscale, relativamente alle imposte indirette, ed in particolare con riguardo all'imposta sulle successioni e donazioni, il patto di famiglia sconta una imposizione di favore, a norma di quanto disciplinato dall'art. 3 co. 4-ter del DLgs. 346/90, secondo cui *"I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la*

decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata", disciplina di cui nel seguito ne vengono analizzati i tratti essenziali?.

Esenzione da imposta sulle successioni e donazioni: profili soggettivi ed oggettivi

Come anticipato, l'art. 3 co. 4-ter del DLgs. 346/90 dispone che non sono soggetti ad imposta di donazione né di successione, anche se realizzati attraverso patti di famiglia, i trasferimenti:

- d'azienda o di rami d'azienda;
- di quote sociali;
- di azioni.

Sulla base del contenuto della norma citata, i trasferimenti aventi ad oggetto i suddetti beni, sono esenti dall'imposizione, a condizione che:

- il destinatario del trasferimento sia un discendente del disponente;
- qualora abbiano ad oggetto partecipazioni in società di capitali, il trasferimento consenta al beneficiario di acquisire o integrare il "controllo" della società, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.;
- i beneficiari del trasferimento proseguano l'esercizio dell'impresa o detengano il controllo della società le cui quote sono state trasferite per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Qualora venga meno l'ultima condizione richiesta (esercizio quinquennale dell'impresa trasferita o mantenimento quinquennale del controllo), si verifica la decadenza dal beneficio, con conseguente obbligo di corrispondere l'imposta in misura ordinaria, oltre ad una sanzione amministrativa del 30% su ogni importo non versato ed oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

Si evidenzia che l'esenzione si estende anche alle imposte ipotecaria e catastale relative agli immobili contenuti nell'azienda ceduta, a norma degli artt. 1 co. 2 e 10 co. 3 del DLgs. 347/90.

Dal punto di vista *soggettivo*, il soggetto assegnatario, ai fini dell'applicazione dell'esenzione, deve essere un discendente del disponente, condizione che si verifica per definizione nell'ambito del patto di famiglia, posto che il trasferimento effettuato tramite il medesimo, deve operare a favore di "uno o più discendenti".

Dal punto di vista *oggettivo*, si è anticipato come oggetto del trasferimento debbano essere l'azienda ovvero partecipazioni; con riferimento all'azienda in dottrina si è rilevato come l'esenzione può essere applicata solo ove il beneficiario dell'azienda prosegua "l'esercizio dell'attività d'impresa" per 5 anni dopo il trasferimento, elemento che implicherebbe, in capo all'assegnatario, l'esercizio effettivo dell'attività di impresa, con la conseguenza che si ritiene che l'esenzione non possa operare nel caso di trasferimento dell'azienda concessa in affitto o comodato a meno che l'affittuario/comodatario non sia il discendente assegnatario dell'azienda stessa. Da rilevare come la disciplina di favore operi anche nel caso di trasferimento della nuda proprietà dell'azienda.

La nozione di controllo e la differenziazione tra partecipazioni in società di capitali e di persone

Con riguardo alle partecipazioni, occorre effettuare una diversificazione fra partecipazioni di società di capitali e partecipazioni di società di persone; con riferimento alle sole *partecipazioni di società di capitali residenti*, infatti, la norma esentativa richiede che esse siano in grado di garantire al discendente il “controllo” della società ai sensi dell’art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. (il che deve intendersi di norma correlato alla titolarità del 50,01% del capitale sociale, con la specificazione tuttavia che qualora statutariamente siano fissate delle maggioranze più elevate per l’assunzione delle decisioni, il controllo sarebbe da intendersi acquisito solamente qualora la quota di partecipazione trasferita superi tali soglie decisionali statutariamente previste); la conseguenza del dettato normativo, come peraltro confermato anche dall’Agenzia delle Entrate, è che l’esenzione operi quindi per il trasferimento di quote di società di capitali solo qualora queste consentano al beneficiario *l’integrazione o l’acquisizione del controllo*, mentre con riguardo alle *società di persone*, l’esenzione opera per il trasferimento di quote di *qualsiasi entità* (quindi anche per quote di minoranza).

Come detto, relativamente alle società di capitali, la norma richiede la semplice “acquisizione” o “integrazione” del controllo sociale da parte del beneficiario delle partecipazioni, conseguentemente anche il trasferimento di una quota di minoranza potrebbe consentire al beneficiario di usufruire dell’agevolazione, se egli possedesse, a sua volta, una quota della medesima società che, unitamente alla quota percepita tramite il patto, gli consentisse di raggiungere il controllo della società.

Sebbene la norma rinvii solo alla nozione di controllo di cui all’art. 2359 co. 1 c.c., in dottrina, rifacendosi peraltro a quanto precisato dall’Agenzia delle Entrate nella ris. 26.7.2010 n. 75, si evidenzia come vada preso in considerazione anche l’eventuale controllo indiretto di cui all’art. 2359 co. 2 c.c.

Occorre peraltro rilevare che qualora il trasferimento sia posto in essere in favore di più discendenti, frazionando fra essi una quota che in via unitaria sarebbe stata di controllo, tale trasferimento non sarebbe idoneo a consentire ai beneficiari di integrare od acquisire il controllo sociale richiesto dalla norma ed in tale caso l’unica soluzione sarebbe quella di trasferire tale quota in comproprietà fra i diversi beneficiari.

→ *Quote di società semplice e di socio accomandante*

Nel corso degli anni si è sviluppato un dibattito concernente l’applicabilità dell’esenzione in parola al trasferimento di quote di società semplice, posto che tale tipologia societaria per definizione non consente l’esercizio dell’impresa commerciale e, quindi, il trasferimento di tali quote non sarebbe idoneo a perseguire la ratio dell’esenzione (ovverosia la prosecuzione dell’impresa della famiglia senza scontare imposizione). Una parte della dottrina (risalente) ha pertanto ritenuto non applicabile l’esenzione ove la società semplice le cui quote sono trasferite non eserciti l’impresa. Tuttavia, è da segnalare che la dottrina più recente si sta pronunciando in modo diametralmente opposto, ritenendo che la lettera normativa non permetta di escludere le quote di società semplice dall’esenzione.

Altro tema oggetto di dibattito è stata l’applicabilità dell’esenzione nel caso di trasferimento delle quote del socio accomandante di una società in accomandita semplice, su cui è intervenuta di recente la DRE Lazio 4.1.2018 n. 913-6/2018, ritenendo che l’esenzione competa non solo per le quote dei soci accomandatari, ma anche per le quote dei soci accomandanti, in quanto danno complessivamente - e unitariamente agli accomandatari - vita alla gestione dell’impresa.

La prosecuzione quinquennale dell'impresa ed il mantenimento quinquennale del controllo

L'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 3 co. 4-ter del DLgs. 346/90 spetta a condizione che “*gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento*”.

Tale condizione deve essere oggetto di un'apposita *dichiarazione* da prestare, ad opera dei beneficiari del trasferimento, al momento della stipulazione del patto all'interno del medesimo, con la conseguenza che l'omessa dichiarazione rappresenta una causa di decadenza dal beneficio.

La norma suddivide l'obbligo con riferimento al:

- soggetto destinatario dell'azienda, a cui è richiesta la prosecuzione del suo esercizio per 5 anni;
- soggetto destinatario delle partecipazioni, che deve detenerne il controllo per 5 anni. A tale riguardo si può quindi rilevare, come evidenziato in dottrina, che con riferimento alle quote di società di persone (quote il cui trasferimento è esente da imposizione a prescindere dal controllo) il beneficiario non deve cederle nei 5 anni successivi al patto, “continuando l'attività” del disponente, mentre con riguardo alle società di capitali (quote il cui trasferimento è esente da imposizione solo qualora sia trasferita una quota “di controllo” o integrativa del controllo) il beneficiario deve mantenere il controllo per 5 anni dopo il patto di famiglia.

Come anticipato, il mancato rispetto della condizione della “continuazione” quinquennale, determina la decadenza dall'esenzione, con conseguente obbligo di corrispondere l'imposta ordinaria, gli interessi di mora ed una sanzione amministrativa del 30% dell'importo non pagato.

Secondo la dottrina, tuttavia, la decadenza dovrebbe essere esclusa ove la cessazione dell'azienda o del controllo derivi da eventi non direttamente imputabili al beneficiario come, ad esempio, il fallimento o la morte del medesimo.

Inoltre, non comportano la decadenza “tutte quelle variazioni che facciano sopravvivere l'azienda”.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate:

- il conferimento dell'azienda o della partecipazione ricevute in patto di famiglia in un'altra società non è causa automatica di decadenza dall'agevolazione, in quanto il conferimento può essere assimilato, ai fini del mantenimento del beneficio fiscale in parola, al proseguimento dell'attività di impresa; a specificazione di quanto detto, si rileva come il conferimento in società di capitali determina la decadenza dal beneficio qualora le azioni o le quote assegnate a fronte del conferimento non consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. mentre il conferimento in società di persone non determina in ogni caso la decadenza dal beneficio, considerata l'assenza del riferimento al concetto di “controllo”, come sopra evidenziato;
- eventuali operazioni straordinarie operate sull'azienda o sulle società le cui quote sono state cedute col patto di famiglia, non determinano il venir meno del requisito della prosecuzione dell'attività di impresa qualora si tratti di trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di persone, a prescindere dal valore della quota di partecipazione assegnata al socio, ovvero trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, a condizione che il socio mantenga o integri, all'interno della società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.

Trattamento fiscale in assenza di agevolazione

Nel caso in cui non trovi applicazione l'esenzione su descritta, e quindi nel caso di trasferimento, ad esempio, di partecipazioni di società di capitali non di controllo, l'imposta dovrebbe essere corrisposta in misura ordinaria, e dovrebbero quindi applicarsi le normali regole dettate per le donazioni; il trasferimento al discendente, quindi, di un'azienda o di partecipazioni aventi valore eccedente (per ogni beneficiario) 1 milione di euro, comporterebbe il pagamento dell'imposta di donazione con l'aliquota del 4% per l'eccedenza rispetto alla franchigia di 1 milione di euro.

Compensazioni agli altri legittimari e relativo trattamento fiscale.

Nella circ. 22.1.2008 n. 3, l'Agenzia delle Entrate affermò che l'agevolazione di cui all'art. 3 co. 4-ter del DLgs. 346/960 *“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”*, con la conseguenza che *“tali ultime attribuzioni rientrano nell'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni”*. A tal proposito, in dottrina si è rilevato come non vi siano disposizioni dedicate al trattamento degli altri trasferimenti che possono conseguire dal patto di famiglia, ovvero le compensazioni, che, ai sensi degli artt. 768-quater e 768-sexies c.c., devono essere realizzate dal beneficiario del trasferimento dell'azienda nei confronti degli altri legittimari. Sull'individuazione del trattamento fiscale di tali trasferimenti si è pertanto aperta ampia discussione dottrinale; da un lato, vi è chi sostiene che qualora l'imprenditore, nella stipula del patto di famiglia, attribuisca alcuni suoi beni (distinti dall'azienda) agli altri legittimari non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni, questo trasferimento sconterebbe imposta di donazione con applicazione dell'aliquota del 4%, con la franchigia di 1 milione di euro per ogni beneficiario, essendo i soggetti legittimari il coniuge ed i figli del disponente. Dall'altro lato, qualora sia l'assegnatario dell'azienda ad operare le compensazioni nei confronti degli altri legittimari, vi è chi ritiene che le compensazioni configurino una donazione operata dal beneficiario dell'azienda a vantaggio degli altri legittimari, con la conseguenza che l'aliquota deve essere calcolata sulla base del rapporto di parentela intercorrente tra beneficiario dell'azienda e beneficiari delle compensazioni (e quindi si applicherebbe l'aliquota del 4%, con la franchigia di 1 milione di euro, per le compensazioni realizzate a favore del coniuge del disponente che sia anche ascendente dell'assegnatario dell'azienda ovvero l'aliquota del 6%, con la franchigia di 100.000 euro (per ogni beneficiario), per le compensazioni realizzate a favore degli altri discendenti del disponente, che siano fratelli dell'assegnatario dell'azienda), mentre altri ritengono che le compensazioni, seppur concretamente realizzate attraverso un trasferimento di beni da parte dell'assegnatario dell'azienda a favore degli altri legittimari, realizzino una donazione indiretta dall'imprenditore disponente, con la conseguenza che l'imposta di donazione dovrebbe essere applicata con le aliquote calcolate in base al rapporto di parentela intercorrente tra il beneficiario della compensazione e l'imprenditore. Si segnala che nell'ambito di tale discussione è intervenuta di recente la Cassazione (Ordinanza n. 32823 del 19 dicembre 2018), precisando che l'attribuzione che il figlio assegnatario dell'azienda o delle quote effettua a favore dei fratelli, quale compensazione delle loro "ragioni", deve considerarsi come una donazione tra fratelli (e non come donazione dal disponente - padre o madre - ai figli), con la conseguente applicazione dell'aliquota del 6% per il valore attribuito eccedente la franchigia di 100.000 euro per ciascuna attribuzione.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento.

Dott. Matteo Tambalo