



Patto di famiglia ed imposizione indiretta delle compensazioni

Matteo Tambalo

22.6.2022

Tempo di lettura: 3'

Con l'ordinanza n. 19561, depositata il 17 giugno scorso, la Cassazione ha confermato il proprio orientamento in tema di imposizione indiretta delle compensazioni nel patto di famiglia

Con l'ordinanza n. 19561, depositata il 17 giugno scorso, la Cassazione ha confermato il proprio orientamento (Cass. 24 dicembre 2020 n. 29506) in tema di **imposizione indiretta** delle compensazioni nel **patto di famiglia**.

La Suprema Corte ha affermato che le compensazioni che il beneficiario del trasferimento dell'azienda deve operare a favore di coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione (art. 768-quater c.c.) configurano un onere a carico dell'assegnatario e, pertanto, dal punto di vista fiscale, rappresentano **donazioni** operate dal disponente (e quindi non dall'assegnatario) in favore del legittimario non assegnatario ai sensi dell'art. 58 comma 1 del dlgs. 346/90 e come tali devono scontare l'imposta sulle donazioni.

Ne consegue l'applicazione dell'aliquota e della franchigia previste dall'art. 2 commi 47-53 del dl 262/2006 con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o coniugio (quindi con applicazione delle più favorevoli aliquote e franchigie previste per il rapporto fra disponente – padre o madre – e i legittimari non assegnatari – solitamente gli altri figli diversi dall'assegnatario/a).

Questa decisione è di estrema importanza, poiché conferma la precedente presa di posizione della Cassazione (sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020) che rappresentava un netto cambio di rotta rispetto a precedente ordinanza della Cassazione (ordinanza n. 32823/2018) dove era stato fissato il principio secondo cui l'attribuzione effettuata dal legittimario assegnatario a favore del legittimario non assegnatario dovesse essere tassata come un'attribuzione tra fratelli e sorelle, decisione che aveva comportato, come segnalato in precedente contributo di chi scrive, un diffuso "sconforto" tra gli operatori posto che "limitava" notevolmente la possibilità di utilizzo del patto di famiglia, considerato che tale soluzione ne determinava una notevole onerosità.

Un esempio può chiarire meglio l'importanza della questione. Si pensi al caso in cui Padre intenda trasferire alla figlia Tizia, mediante stipula di un patto di famiglia, la partecipazione di controllo nella società di famiglia e la famiglia si componga anche di Madre e di Caio, fratello di Tizia. Supponendo, per semplicità, che Madre intenda rinunciare a qualsiasi compensazione derivante dalla stipula di tale patto di famiglia, Tizia dovrebbe liquidare il fratello Caio secondo quanto previsto dall'**art. 768**-quater c.c. che prevede che gli altri partecipanti al contratto (diversi da disponente e assegnatario), qualora non vi rinunzino in tutto o in parte, debbano essere liquidati con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli artt. 536 e seguenti (successione necessaria) del codice civile. Supponendo che, a seguito di valutazione del valore della partecipazione, emerga che la quota di liquidazione spettante al fratello Caio sia pari ad Euro 1.000.000, si avrebbero effetti notevolmente diversi seguendo le due linee interpretative proposte dalla Cassazione:

- infatti, secondo la prima ordinanza n. 32823/2018 (che a questo punto deve intendersi, si spera, superata), dove era stato fissato il principio secondo cui l'attribuzione effettuata dal legittimario assegnatario a favore del legittimario non assegnatario dovesse essere tassata come un'attribuzione tra fratelli, la liquidazione da Tizia a Caio, di Euro 1.000.000,00, avrebbe dovuto scontare una imposta pari al 6% con una franchigia di 100.000 euro, quindi: $6\% * 900.000 = 54.000$ euro;
- diversamente, secondo l'orientamento confermato dall'ordinanza in commento - secondo cui la liquidazione, ai soli fini impositivi, deve intendersi donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della

franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio – si dovrebbero tenere in considerazione non più aliquota e franchigia previste fra fratelli ma bensì quelle previste fra padre e figlia; nel caso di specie quindi, supponendo l'inesistenza di precedenti donazioni fra padre e figlio, la liquidazione da Tizia a Caio, di Euro 1.000.000, dovrebbe scontare una imposta pari al 4% con una franchigia di Euro 1.000.000, e quindi l'imposta sarebbe 0.

L'orientamento fissato dalla Cassazione, ad avviso di chi scrive, come già segnalato in precedenti contributi, conferisce nuovo slancio all'utilizzo del **patto di famiglia**, strumento che può ben essere adottato anche in combinata con altri strumenti ed operazioni (ad esempio **trust, modifiche statutarie, creazione di holding ecc.**), a seconda dei singoli casi; difatti, ciascuna operazione di passaggio generazionale e riorganizzazione familiare deve essere confezionata su misura considerando la situazione specifica, essendo inefficiente e finanche controproducente adottare soluzioni "preconfezionate".

Il **patto di famiglia**, appare utile ricordare, presenta il pregio di poter realizzare mediante atto tra vivi ciò che - con riguardo all'azienda di famiglia e/o alle partecipazioni detenute nella società di famiglia - era già consentito fare con testamento o donazione, salvo per il fatto che nel caso di patto di famiglia è **esclusa l'esperibilità dell'azione di riduzione**. Con testamento, infatti, si potrebbe trasferire la propria azienda ad un discendente, ma a condizione di non ledere la quota di eredità che la legge riserva agli altri eredi necessari. Se ciò accadesse, costoro avrebbero a disposizione il rimedio della riduzione per reintegrare la propria quota di eredità. Idem dicasi per le eventuali donazioni effettuate in vita dal de cuius, posto che alla morte dello stesso gli eredi "esclusi" (o comunque lesi nella propria quota di eredità) potrebbero far valere i propri diritti. Lo stesso non accade nel campo dei patti di famiglia poiché qui collazione e riduzione non operano ed i diritti dei legittimari vengono "liquidati", come visto sopra, con le modalità precisate dagli artt. 768-quater e 768-sexies c.c., consentendo quindi di ottenere una cristallizzazione della situazione per quanto attiene al trasferimento dell'azienda e/o delle partecipazioni societarie. È inoltre possibile - nel rispetto delle condizioni richieste dalla norma - godere, per il tramite di un patto di famiglia, della **completa esenzione da imposta di successione e donazione** ex art. 3 co. 4-ter del dlgs. 346/90 (Tus) con riguardo al trasferimento dell'azienda di famiglia e/o delle partecipazioni detenute nella società di famiglia.