

## Patto di famiglia e imposta di donazione: la liquidazione dei legittimari

*Primo Ceppellini e Roberto Lugano - Fondatori di CLA Ceppellini Lugano & Associati*

Nel corso degli anni, la giurisprudenza tributaria ha fornito valutazioni diverse circa il trattamento delle somme che i beneficiari del patto di famiglia sono chiamati a versare ai legittimari esclusi. Negli ultimi tempi, tuttavia, a partire dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 29506 del 2020, sembra essersi consolidato l'orientamento che valuta questi valori come donazioni provenienti direttamente dal disponente. La liquidazione del conguaglio, anche se operata dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, deve essere considerata, ai fini fiscali, come liberalità dell'imprenditore nei confronti dei legittimari non assegnatari. Si applicano quindi franchigie e aliquote che devono tenere conto del rapporto tra il disponente e il destinatario del conguaglio.

Nel **patto di famiglia** assume rilievo non solo l'aspetto di trasmissione dell'azienda ai **discendenti beneficiari**, ma anche la presenza di sistemazioni patrimoniali che riguardano i **legittimari** non individuati come beneficiari.

Su questo aspetto, alcune indicazioni sono state inizialmente espresse dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008:

“L'agevolazione recata dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, 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. Tali ultime attribuzioni rientrano nell'ambito applicativo dell'**imposta sulle successioni e donazioni**”.

Per completezza, ricordiamo anche che i partecipanti al patto di famiglia non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali possono rinunciare all'attribuzione in denaro o in natura loro spettante, e che tale **rinuncia**, non avendo effetti traslativi, è soggetta alla sola **imposta di registro in misura fissa**, dovuta per gli atti privi di contenuto patrimoniale (art. 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR).

Una volta stabilito che la sistemazione tra le parti assume rilievo ai fini dell'imposta di donazione, l'attenzione si sposta necessariamente sul suo inquadramento ai fini di questa imposta.

La giurisprudenza tributaria ha fornito valutazioni diverse circa il trattamento delle somme che i beneficiari del patto di famiglia sono chiamati a versare ai legittimari esclusi. Negli ultimi tempi, tuttavia, sembra essersi consolidato l'orientamento che valuta questi valori come donazioni provenienti direttamente dal disponente.

### La prima lettura della Cassazione

L'ordinanza 19 dicembre 2018, n. 32823 della Corte di Cassazione è la prima pronuncia che specificamente si è occupata del trattamento ai fini dell'imposta sulle donazioni della somma che il soggetto assegnatario deve liquidare ad altri soggetti (fratelli e sorelle).

Secondo un articolato ragionamento, che si presta però ad alcune critiche, la Cassazione sostiene che “la disciplina fiscale dell'istituto ne riflette la natura essenzialmente liberale e donativa. E ciò sia per quanto concerne l'atto di trasferimento aziendale dal disponente al

discendente, sia per quanto attiene alle quote di liquidazione che quest'ultimo è tenuto a versare ai legittimari non assegnatari. [...]. In ordine al secondo aspetto, viene in considerazione il D.Lgs. n. 346 del 1990, articolo 58, comma 1, secondo cui "gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari".

La conclusione è pertanto che il **prelievo tributario** deve essere **determinato** in ragione del **rapporto** intercorrente tra l'**assegnatario** e il **legittimario non assegnatario**; non già di quello intercorrente (discendenza in linea retta) tra il disponente e l'assegnatario. Si devono quindi applicare l'aliquota del 6% e la franchigia di 100.000 euro.

Questa tesi è stata oggetto di numerose critiche, soprattutto perché parte dal presupposto di poter frazionare il patto di famiglia in due atti distinti (l'assegnazione al beneficiario e la liquidazione al legittimario), non tenendo però conto del collegamento intrinseco tra i due aspetti. La liquidazione a favore del legittimario, infatti, non può che essere totalmente dipendente dalla presenza dell'attribuzione dell'azienda o delle partecipazioni.

Quindi, l'inquadramento del patto di famiglia nell'ambito dell'art. 58 del TUS dovrebbe portare alla conclusione che si tratta di un **unico atto** che prevede **diverse liberalità** dell'imprenditore, una a favore del beneficiario e le altre a favore dei legittimari non assegnatari.

## La sentenza della Cassazione del 2020

La Suprema Corte è tornata sul tema dell'imposizione indiretta delle disposizioni contenute nel patto di famiglia, superando la precedente presa di posizione, nella sentenza 24 dicembre 2020, n. 29506.

**Leggi anche Patto di famiglia: la liquidazione al legittimario non assegnatario è una donazione da parte del disponente**

Premesso che sul piano dell'imposizione, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale prevista per la **donazione modale**, la sentenza conclude che gli oneri posti a carico del beneficiario dell'attribuzione e a favore di altri soggetti individualmente determinati, ai fini fiscali, rilevano come attribuzioni provenienti, rispettivamente, dal **de cuius** o dal donante. E ciò avviene anche se è indiscusso che l'adempimento dell'onere spetta all'erede (o al legatario) e al donatario con beni provenienti dal suo personale patrimonio.

In questo modo, viene applicata l'imposta tenendo a riferimento l'**effettivo passaggio della ricchezza** che, nei confronti dell'erede (o legatario) e del donatario, è ridimensionato, a causa dell'adempimento dell'onere, nella stessa misura in cui determina un arricchimento in favore del terzo beneficiario. Infatti, la liquidazione dei legittimari virtuali, imposta all'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni, riduce l'incremento patrimoniale arrecato a quest'ultimo e si risolve in autonomo incremento patrimoniale per i destinatari della liquidazione.

Secondo i Giudici, la **liquidazione del conguaglio**, anche se operata dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, deve essere considerata, ai fini fiscali, come **liberalità dell'imprenditore** nei confronti dei **legittimari non assegnatari**. Si applicano quindi franchigie e aliquote che devono tenere conto del rapporto tra il disponente e il destinatario del conguaglio.

Osserviamo peraltro che è assolutamente irrilevante, dal punto di vista operativo, che la liquidazione operata dal legittimario avvenga mediante l'impiego di risorse finanziarie che questi già possedeva oppure con importi ricavati successivamente dalla gestione dell'azienda (come potrebbe avvenire, ad esempio, nel caso di una liquidazione protratta nel tempo)

In sintesi, la sentenza fissa i seguenti principi:

"1) Il patto di famiglia [...] è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal

beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari;

2) In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'articolo 768-*quater* Codice civile è applicabile il disposto dell'articolo 58, comma 1, D.Lgs. n. 346 del 1990, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, **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;

3) L'esenzione prevista dall'articolo 3, comma 4-*ter*, D.Lgs. n. 346 del 1990, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, **non anche alle liquidazioni** operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari".

È stata avanzata anche qualche considerazione critica a proposito del terzo principio sopra citato: se si ritorna all'impostazione sopra richiamata che vede nel patto di famiglia un atto unitario contenente più liberalità, si dovrebbe infatti arrivare alla conclusione che la regole di imposizione ai fini dell'imposta sulle donazioni dovrebbero essere omogenee: in sostanza, si dovrebbe applicare un'unica norma per tutte le disposizioni contenute nell'atto, e pertanto dovrebbe potersi applicare l'esenzione anche per le liquidazioni ricevute dai legittimari e provenienti dal beneficiario.

### La giurisprudenza di merito

Successivamente alla pronuncia del 2020, hanno iniziato a formarsi decisioni delle Commissioni di merito che recepiscono l'orientamento della Cassazione: la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo ha adottato una sentenza pienamente in linea con i criteri sopra enunciati (sentenza 12 luglio 2021, n. 552/6/21).

In particolare, il conguaglio dovuto dal beneficiario del patto a favore della sorella è stato ritenuto tassabile solo per la parte eccedente la franchigia (1 milione di euro) e all'aliquota del 4 %, trattandosi di donazione da parte del genitore disponente. In senso analogo si è espressa anche la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia nella decisione del 15 settembre 2021.