

La Legge 14 febbraio 2006, n. 55 ed il “Patto di famiglia”: brevi note civilistiche e tributarie

di Giuseppina Simioli

Sommario: 1. La Legge 14 febbraio 2006, n. 55; 2. Definizione e natura del Patto di famiglia ; 3. La disciplina del Patto e la deroga ai patti successori di cui all'art. 458 c.c.; 4. Ambito applicativo soggettivo ed oggettivo del nuovo istituto; 5. Aspetti tributari del Patto di famiglia e Legge Finanziaria per l'anno 2007.

1. La Legge 14 febbraio 2006, n. 55

La Legge del 14 febbraio 2006, n. 55(1), recante “*Modifiche al codice civile in materia di patto di famiglia*”, ha introdotto nel nostro ordinamento il nuovo istituto del patto di famiglia.

Il Legislatore ha inserito, dopo la disciplina della divisione, il nuovo capo V-bis, nel Titolo IV del Libro II del c.c., composto dagli artt. da 768-bis a 768-octies.

Il patto di famiglia è “*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*”.

L'istituto nasce al fine di consentire all'imprenditore di definire la propria successione relativamente all'azienda e/o alle partecipazioni societarie di cui sia titolare, in modo da evitare la crisi dell'impresa che potrebbe derivare in vista del passaggio generazionale ed anche di assicurare la continuità all'impresa in modo stabile e certo, sia che l'impresa sia esercitata dall'imprenditore in forma individuale sia che sia esercitata in forma societaria.

Da tempo è stata avvertita l'esigenza di emanare una normativa atta ad agevolare e a tutelare la trasmissione dei beni oggetto dell'attività di impresa.

Siffatta esigenza è stata avvertita sia nel mondo imprenditoriale, sia in quello accademico, sia in quello delle professioni(2).

Le novità introdotte con la Novella n. 55/06 hanno suscitato notevole interesse anche alla luce della manifesta “transdisciplinarietà”, per il loro collocarsi tra le regole del diritto dei contratti, tra quelle del diritto dell'impresa, e la materia familiare e successoria(3).

Tale nuovo istituto trova importanti riflessi anche all'interno del diritto tributario.

Per quanto attiene alle problematiche di natura tributaria, ci soffermeremo in seguito, perché tali aspetti saranno determinanti per la fortuna di questo nuovo istituto.

È stato evidenziato(4) quanto sia scadente la tecnica legislativa della Novella.

Infatti, durante i lavori preparatori, il relatore al disegno di legge invocava “un'adeguata attività interpretativa in funzione suppletiva”, delegando, pertanto, gli operatori del diritto a colmare le lacune delineate dall'istituto in esame.

Compito dell'interprete è quello di sforzarsi di collocare le nuove norme nel sistema.

Da una prima lettura del testo legislativo, emerge un avanzamento sia verso il pieno riconoscimento del ruolo dell'autonomia privata in tema di impresa, in linea con la riforma del diritto societario, sia verso la tutela degli interessi negoziali legati alla produttività, arretrandosi sempre più le posizioni di “rendita” familiare, in linea con la recente modifica del testo degli artt. 561 e 563 c.c.

La Novella è stata emanata per impedire la frammentazione dei beni oggetto di impresa.

Pertanto, se l'attenzione al passaggio generazionale delle imprese risulta essere la sua spinta propulsiva, bisogna valutare fino a che punto siano state recepite dette sollecitazioni.

Il momento nodale delle nuove regole lo si trova nel trasferimento d'azienda e/o nel trasferimento di partecipazioni societarie a favore di uno o più discendenti. Ed è proprio la qualità soggettiva dei destinatari che fa assumere a tali operazioni carattere di specialità rispetto alle consuete donazioni aventi il medesimo oggetto(5).

La *ratio* ispiratrice del nuovo istituto, dunque, è nota, e consiste, oltre che nell'evitare la frammentazione dei beni produttivi di cui abbiamo già parlato, anche nell'evitare il più possibile le liti tra gli eredi dell'imprenditore che potrebbero portare alla paralisi di molte imprese, soprattutto quelle piccole e quelle medie imprese, con elevati costi sociali.

Il divieto dei patti successori, l'azione di riduzione, alla quale è possibile rinunciare prima dell'apertura della successione e che ha natura reale, e la collazione impediscono all'imprenditore sia di programmare per tempo la propria successione, sia di garantire la trasmissione intergenerazionale dell'azienda(6).

Le problematiche sollevate con l'introduzione nel nostro ordinamento della disciplina del patto di famiglia sono varie.

L'introdotta istituto, dato il suo chiaro significato di momento di rottura rispetto alle logiche fondamentali ed alle strutture portanti del nostro diritto successorio, non poteva che portare accesi dibattiti in dottrina.

Ciò è dovuto anche al fatto che il testo normativo non viene presentato adeguatamente a livello tecnico.

Anche da questo si evidenzia l'approssimazione adottata dal nostro Legislatore, pur quando si tratta di metter mano alle riforme non solo delicate rispetto agli snodi sistematici sulle quali poi vengono ad incidere, ma anche di rilevante impatto sul piano economico(7).

2. Definizione e natura del patto di famiglia.

Il patto di famiglia, ai sensi dell'art. 768-*bis* c.c. è un contratto avente come soggetti il titolare dell'azienda, il titolare delle partecipazioni societarie ed i suoi discendenti e, come oggetto il trasferimento dell'azienda nonché di partecipazioni societarie, in tutto o in parte, dal titolare della stessa ai suoi discendenti(8).

Secondo quanto disposto dalla disposizione contenuta nell'art. 768-*bis* c.c., al contratto devono partecipare il coniuge e coloro che risultano essere i legittimari nel momento in cui si apre la successione dell'imprenditore.

Spetta a questi ultimi la liquidazione, che fa capo al legittimario, di una somma che corrisponde al valore delle quote previste dagli artt. 536 c.c. e ss.

I soggetti che hanno partecipato al patto possono, però, rinunciare, in tutto o in parte, alla suddetta somma e possono chiedere la liquidazione, in tutto o in parte, in natura.

Viene così previsto che "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" (art. 768-*quater*, comma 3°, c.c.).

In tal modo, i partecipanti al "patto di famiglia" concordano il valore dei beni attribuiti per liquidare la loro quota di legittima, con la conseguenza che gli stessi si trovano ad incidere a livello quantitativo sull'obbligo dell'assegnatario dell'azienda di liquidare la quota degli altri legittimari, stabilendo un valore dei beni assegnati, ai fini della liquidazione, superiore o inferiore al valore di mercato, ed in particolare al valore cui si fa riferimento per l'assegnazione di beni nelle rispettive quote di legittima in caso di divisione della comunione ereditaria(9).

Il patto di famiglia viene definito un contratto per espressa indicazione del dato normativo (art. 768-*bis* c.c.).

Da ciò consegue che la disciplina applicabile al nuovo istituto sarà quella relativa alla normativa generale in tema di contratto, secondo quanto stabilito dal disposto normativo di cui agli artt. 1321 e ss. c.c., ove compatibile e ove non derogata dalla Novella(10).

Il patto di famiglia è un contratto a forma solenne.

Infatti, l'art. 768-*ter* c.c. richiede, a pena di nullità che venga concluso per atto pubblico, non essendo possibile in nessun caso una scrittura privata, anche se autenticata.

È un contratto nominato, in quanto disciplinato dal Legislatore, ed è un contratto consensuale, ad effetti traslativi immediati, perché produce in modo diretto l'effetto traslativo dei diritti relativi all'azienda ed alle partecipazioni societarie.

Il nuovo istituto è un contratto *inter vivos*, e non *mortis causa*, poiché lo spoglio è attuale e, pertanto, non è consentito di individuare in esso un atto che disciplini rapporti e situazioni nascenti con la morte del soggetto disponente o che dalla stessa trovino la loro qualificazione.

Infine, il patto è un atto a titolo gratuito, poiché in esso si ritrovano le caratteristiche proprie della liberalità, almeno in relazione al soggetto

che dispone ed è un contratto irrevocabile, ancorché risolubile e modificabile.

Infatti, può sciogliersi o modificarsi solo ad opera delle persone che lo hanno concluso o attraverso un diverso contratto avente le stesse caratteristiche formali e sostanziali e gli stessi presupposti richiesti *ex lege* per il patto di famiglia oppure mediante recesso, ove espressamente previsto dal patto, da esercitarsi con dichiarazione agli altri contraenti certificata dal Notaio.

Per ciò che concerne le problematiche sulla reale natura giuridica del patto di famiglia, è stato osservato⁽¹¹⁾ che data l'animosità in merito, prima di addivenire ad una conclusione bisogna preliminarmente tracciare le caratteristiche delle due *species* di Patto di famiglia, e nello specifico, il patto di famiglia semplice ed il patto di famiglia complesso. Iniziamo ad esaminare la fattispecie relativa al patto di famiglia semplice.

La configurabilità giuridica della fattispecie in esame, e conseguentemente la sua ammissibilità e la sua validità, la si desume sotto il profilo del dato normativo, dal combinato disposto degli artt. 768-*bis* c.c. e 768-*quater*, comma 1°, c.c., e più in particolare dalla lettura *a contrario* di quest'ultimo.

Nell'ultimo comma della disposizione di cui all'art. 768-*quater* c.c. viene disciplinata in modo esplicito la sola ipotesi in cui al momento della conclusione del contratto siano in vita il coniuge e gli altri legittimari del disponente, tali nel momento dell'apertura della successione nel patrimonio del soggetto disponente, prevedendone la necessaria partecipazione allo stesso, consente di poter affermare leggendo *a contrario* l'ultimo comma dell'art. 768-*quater* c.c., che sia configurabile in maniera legittima la diversa ipotesi in cui, non essendovi in quel dato momento storico i soggetti summenzionati, si possa concludere, ciò nonostante, il patto di famiglia.

Da ciò si evince che la figura del patto di famiglia semplice ricorre quando, nel momento temporale della conclusione del contratto, oltre al disponente ed ai beneficiari, non vi siano né il coniuge, né altri legittimari del primo, ove si aprisse la successione nel patrimonio del disponente stesso⁽¹²⁾.

Ci si chiede perché ricorrere al patto di famiglia e non usare il semplice schema negoziale della donazione d'azienda e delle partecipazioni societarie.

Nei casi indicati è utile il ricorso allo schema negoziale del patto perché è possibile beneficiare, sia per il trasferimento d'azienda che per quello delle partecipazioni societarie, della vantaggiosa disciplina in oggetto e più in particolare, di quanto disposto dall'art. 768-*quater*, ultimo comma, c.c. e dall'art. 768-*sexies*, comma 1°, c.c., soprattutto per l'ipotesi in cui, in un momento successivo alla conclusione del contratto, sopravvengono il coniuge ed anche i legittimari del disponente, come nel caso in cui costui contragga successivamente altro matrimonio o abbia altri figli.

Difatti, in tal caso, l'attribuzione a titolo liberale effettuata dal disponente a favore dell'assegnatario potrà godere dell'effetto che deriva da quanto consegue dal disposto normativo dell'art. 768-*quater*, ultimo comma, c.c., e cioè l'esclusione dall'esercizio dell'azione di riduzione e dall'obbligo di collazione su quanto ricevuto dai soggetti contraenti.

La fattispecie relativa al patto di famiglia complesso, invece, trova la sua disciplina negli artt. 768-*bis* c.c. e 768-*quater* c.c. e ricorre quando, al momento della conclusione del patto di famiglia, oltre al soggetto disponente e a quello assegnatario, sia presente all'interno della famiglia almeno un altro legittimario, anche il solo coniuge.

In questo caso è stato previsto dal Legislatore un articolato procedimento di conclusione del contratto al quale devono partecipare non solo il disponente e l'assegnatario, ma anche il coniuge e tutti coloro che risulterebbero essere legittimari nel momento in cui venisse aperta la successione nel patrimonio del disponente.

Dominante è l'ipotesi che la partecipazione di tutti i legittimari esistenti al momento della stipula del patto sia necessaria a pena di nullità, ai sensi dell'art. 1418 c.c.

È stato sostenuto⁽¹³⁾ che la natura giuridica del patto di famiglia, semplice o complesso che sia, non vada ricercata nell'ambito dei contratti nominati all'interno dell'ordinamento giuridico italiano, quali ad esempio, la donazione modale, la divisione, ma risulta essere autonoma rispetto agli istituti appena citati.

Risponderebbe, dunque, in base a tale teoria, ad un nuovo tipo contrattuale che integra un atto a titolo gratuito ed una liberalità non

donativa, in cui il beneficiario di questa deve *ex lege* liquidare i legittimari non assegnatari del disponente per poter ottenere l'esenzione dalla collazione e la riduzione di quanto ricevuto.

Il patto, anche se a struttura complessa, è un contratto, la cui funzione unitaria tende alla preservazione del bene impresa.

3. La disciplina del patto e la deroga ai patti successori di cui all'art. 458 c.c.

Come è stato osservato(14), la disciplina del Patto di famiglia comporta la preclusione *ex lege*, in capo ai legittimari diversi dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni societarie, dei rimedi rappresentati dalla collazione e dalla riduzione.

È stata prevista l'ipotesi di un patto, inteso come patto successorio dispositivo, con cui i legittimari dispongono dei diritti loro spettanti sulla successione, non ancora nel patrimonio del soggetto disponente(15).

L'istituto in esame racchiude al suo interno una "liquidazione dei legittimari", che va effettuata con un'attribuzione patrimoniale nei confronti degli stessi legittimari.

Ciò si attua secondo quanto disposto dall'art. 768-*quater*, comma 2°, c.c., ed, in particolare, "*gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi si 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*".

Tale attribuzione patrimoniale non costituisce un atto di disposizione relativo a beni o diritti che fanno parte della futura successione.

Tuttavia, dal lato dei legittimari, l'accettazione dell'attribuzione patrimoniale "a tacitazione" delle quote di legittima delinea una disposizione di diritti derivanti dalla successione del soggetto disponente.

Pertanto, risulta confermata la natura di patto successorio dispositivo di tale accordo.

Se, invece, il legittimario rinunzia, in tutto o in parte, alla liquidazione dei diritti ad esso spettanti, *ex art. 768-*quater*, comma 2°, c.c.*, siamo in presenza di un *patto successorio rinunciativo*, in deroga all'art. 458 c.c.

L'introdotta istituzione non delinea, invece, la fattispecie relativa al *patto successorio istitutivo*, poiché ne difetta, di questo, la natura di atto *mortis causa*.

Ciò si evince, innanzitutto, dal fatto che il patto di famiglia produce effetti traslativi immediati e definitivi, non collegati al momento dell'apertura della successione.

Infatti, sia l'azienda che le partecipazioni sociali entrano immediatamente nel patrimonio dell'assegnatario, provocando, in tal modo, la contestuale perdita del potere di disposizione facente capo all'imprenditore.

Ciò si evidenzia anche per le attribuzioni patrimoniali a favore dei legittimari.

Successivamente, come conseguenza delineata dall'efficacia immediata, l'oggetto del contratto è determinato con riferimento al momento della relativa stipula, risultando irrilevanti susseguenti modifiche nella consistenza o nel valore dei beni attribuiti(16).

Da ultimo, non si determinano i beneficiari delle attribuzioni patrimoniali facendo riferimento al momento della morte, bensì al momento in cui il patto si perfeziona.

Orbene, risulta evidente che nel caso di premorienza dell'assegnatario al disponente, i beni assegnati, già entrati definitivamente nel suo patrimonio, faranno parte della sua successione, e non di quella del disponente(17).

Pertanto, dalle considerazioni svolte, emerge che l'attribuzione patrimoniale a favore dell'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, prescinde dalla qualità di erede dello stesso, ed, infatti, l'assegnatario potrà rinunciare o non accettare l'eredità del soggetto disponente, ed in ogni caso trattenere la proprietà dei beni che gli sono stati assegnati(18).

Si desume da quanto esposto che il nuovo istituto del patto di famiglia si configura come atto *inter vivos*, e non *mortis causa*.

Ciò rileva sulla disciplina da applicare, ed ovviamente risulterà applicabile la disciplina dei contratti, secondo quanto sancito dalle disposizioni di cui agli artt. 1321 e ss c.c., difettandone, orbene, quella

relativa agli atti di ultima volontà(19).

4. Ambito applicativo soggettivo ed oggettivo del nuovo istituto

La Legge n. 55/06, dall'inizio ha sollevato molteplici perplessità.

Siffatte perplessità sorgono sia sulla qualità dei soggetti che operano il trasferimento, sia sull'esatta identificazione dell'oggetto.

Ai sensi dell'art. 768-*bis* c.c., i soggetti disponenti sono l'imprenditore, che trasferisce in tutto o in parte l'azienda, ed il titolare di partecipazioni societarie, che, invece, attua il trasferimento delle proprie quote.

L'oggetto del trasferimento, invece, è costituito, rispettivamente dall'azienda e dalla partecipazione delle quote societarie.

I dubbi sorgono dalla difficoltà di accomunare situazioni che sembrano esser affini, in quanto appartenenti all'area del diritto commerciale, ma in realtà dissimili, soprattutto in relazione al profilo delle capacità esplicative del potere, essenzialmente di direzione, dei singoli privati.

Inoltre, sorge anche il dubbio se stante la genericità del riferimento alle partecipazioni societarie, per le quali viene richiesto il requisito soggettivo dell'essere titolare delle partecipazioni societarie e essere imprenditore, il loro trasferimento debba essere letto nell'ottica del passaggio generazionale dell'impresa.

È stato, ancora, evidenziato(20) se sia necessario, per quanto riguarda l'ambito inerente l'operatività della disciplina del patto di famiglia, che le partecipazioni siano in qualche modo riconnesse a posizioni di controllo e di gestione imprenditoriale da parte del disponente, come nel caso di partecipazioni a società di persone o quote rilevanti o di controllo di società di capitali, ovvero che sia sufficiente la detenzione anche di marginali quote di investimento a legittimare i presupposti di funzionamento del patto stesso.

Questi dubbi risultano essere superabili se si esamina lo spirito della Legge.

La *ratio* ispiratrice sebbene si fondi nell'istanza del passaggio generazionale nell'impresa, non esaurisce in essa la propria utilità, ma trova la sua ragion d'essere nel più ampio ambito inerente la frammentazione di beni ed entità, direttamente o indirettamente produttivi.

Pertanto, viene prediletta la soluzione nella quale si tende ad evitare di ancorare l'operatività delle norme in esame a situazioni di natura prettamente imprenditoriale, pur consapevoli del fatto che queste ultime ne costituiranno l'ambito più rilevante(21).

Il riferimento al concetto di impresa non sembra solo formale.

La disciplina non appare ancorata in senso stretto alla qualificazione dell'art. 2082 c.c. (22), volta al soggetto imprenditore, quanto al dato oggettivo della qualità di quanto trasferito, ed il riferimento va all'azienda, o parte di essa, e partecipazioni societarie di qualunque natura siano.

Quanto detto non sembra essere sconfessato dai dati che sostengono la tesi contraria.

Aderendo a tale opinione si tende ad evitare i notevoli problemi operativi che potrebbero sorgere in vista della concreta ed estrema difficoltà, a fonte di partecipazioni non totalitarie o di maggioranza, di comprendere ed accertare la sussistenza di una qualche qualità imprenditoriale.

Pertanto, nasce un dubbio su come il Notaio, incaricato di ricevere un patto di famiglia, possa ritenere sussistente in capo al soggetto disponente il presupposto dell'imprenditorialità, mancando i poteri di accertamento al fine di una vera e propria indagine di fatto.

In mancanza di altri indici manifesti ed ineccepibili, il notaio rogante non potrebbe, dunque, che affidarsi alle dichiarazioni delle parti, rischiando, però, che tale affermazione si concretizzi in una mera clausola di stile.

Lo spirito della Novella n. 55 del 2006 sta non tanto nel favorire il passaggio generazionale delle imprese(23), o almeno non solo, quanto nel dare consistenza e stabilità all'anticipato trasferimento dei beni che svolgano una funzione produttiva, sia direttamente che indirettamente.

Il Legislatore, orbene, non rivolge il proprio sguardo alle società in termini d'impresa, svolta in forma collettiva o meno, ma osserva il fenomeno preso nella sua capacità di produrre reddito o altre utilità, mediante l'investimento in un'attività economica.

In virtù della svalutazione del dato soggettivo formale dell'impresa a tutto vantaggio del lato obiettivo del complesso di beni ed entità produttive, si ritiene dunque ammissibile, ricorrendone i presupposti, la stipula di un patto di famiglia di partecipazioni societarie cui non sia direttamente

connessa una qualche forma di direzione o di controllo dell'impresa(24).

5. Aspetti tributari del patto di famiglia e Legge Finanziaria per l'anno 2007

È condivisibile la teoria(25) secondo la quale per poter ricercare in modo attendibile gli aspetti tributari relativi al nuovo istituto del patto di famiglia, occorre ricordare che lo stesso ha per oggetto un'azienda o un ramo d'azienda, cioè un aggregato funzionale di elementi, utili ai fini dell'esercizio dell'impresa, ed ha per oggetto anche la partecipazione sociale di società esercenti attività d'impresa.

Il patto non potrebbe riguardare né la partecipazione di una società che si occupa di un'attività senza fine di lucro, né una partecipazione che non permetta il dominio della società che gestisce l'azienda.

L'istituto in esame trova il suo fondamento nell'assicurare la continuità dell'impresa, in modo da evitare la dispersione del patrimonio ed avendo il fine di salvaguardare un bene il cui valore consiste proprio nel continuare l'esercizio dell'attività.

Per quanto attiene alla sfera della disciplina fiscale del patto, è da evidenziare che il Legislatore ha specificato solo alcuni aspetti dell'istituto relativi all'imposizione indiretta.

La Legge 27 dicembre 2006, n. 296, cosiddetta Legge Finanziaria per l'anno 2007, ha dettato una disciplina tributaria relativa al summenzionato istituto, che consente di risolvere in modo agevole solo una parte delle problematiche di natura fiscale che riguardano il patto stesso.

Autorevole dottrina(26) ha osservato che questa disciplina se interpretata nell'ambito di una serie di riflessioni più ampie, può fornire una visione meno incerta anche dal punto di vista fiscale.

Da un punto di vista fiscale, quello che rileva nella disciplina relativa al patto di famiglia è la manifestazione di ricchezza, ponendo su tale aspetto l'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria.

È certamente condivisibile questa teoria, che evidenzia innanzitutto che bisogna stabilire se tale manifestazione avviene a titolo oneroso, in parte a titolo oneroso ed in parte a titolo gratuito, oppure soltanto a titolo gratuito.

Se trattasi di un negozio a titolo gratuito, vengono risolti molteplici problemi relativi agli aspetti fiscali dell'esaminando istituto.

Se, invece, si ritiene che tale istituto possa avere, anche solo per aspetti poco interessanti, quali ad esempio, le liquidazioni ai legittimari non assegnatari, profili di carattere oneroso, si incorrerebbe in nel pericolo di una tassazione "squilibrata", che porterebbe ad una prematura morte del Patto.

Volendo ricostruire le movimentazioni di ricchezza generate dal patto all'interno dei negozi gratuiti, si può tracciare l'indagine fiscale sia per quanto concerne l'imposizione diretta, sia per quanto concerne quella indiretta(27).

Relativamente al prelievo diretto, la Finanziaria 2007 non contiene alcuna norma in materia.

Il problema si pone innanzitutto per il trasferimento d'azienda poichè, in via generale, tutti gli atti sia a titolo oneroso, sia a titolo gratuito che determinano la fuoriuscita di cespiti dal regime dei beni d'impresa, comportano l'applicazione dell'imposta, commisurata, in assenza di corrispettivo, al valore normale dei beni trasferiti.

Nella specifica ipotesi però del trasferimento d'azienda, si può trovare soluzione già nella legislazione vigente (Tuir), nel caso che si riconduca, però, detto trasferimento, realizzato attraverso la disciplina del patto di famiglia, nell'area dei negozi a titolo gratuito.

Se e trovasse attuazione tale ipotesi, sarebbe applicabile ai patti di famiglia la speciale disciplina prevista dall'art. 58 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi relativa ai trasferimenti di azienda a titolo gratuito, che derogando l'ordinaria circolazione dei beni di impresa, sussistendone le condizioni richieste, non assoggetta a tassazione le plusvalenze latenti in caso di cessione d'azienda a titolo gratuito(28).

Orbene, il trasferimento avverrebbe gratuitamente con un divario tra i valori fiscali e quelli civili dell'azienda.

Questa soluzione, che evita la tassazione diretta dei plusvalori latenti dell'azienda, non impedisce contemporaneamente l'esigenza di delinearne in modo esatto i valori effettivi dei beni a livello civilistico, anche alla stregua di un'apposita perizia, che eviti possibili controversie relative alla lesione dei diritti dei legittimari.

Se il trasferimento (a titolo gratuito) non viene assoggettato ad

imposizione, occorre conservare fiscalmente i valori dei beni precedentemente al trasferimento, e ciò comporta notevole differenza relativa ai valori fiscali dell'azienda rispetto ai valori civili della stessa.

Dalle considerazioni svolte, pertanto, sembra condivisibile ritenere che le somme erogate ai legittimari, anche se pagate dal discendente, non dovrebbero rilevare sul valore fiscale dell'azienda, risultando irrilevanti a tal fine.

Alla luce di ciò, pertanto, si rileva che in caso di patto di famiglia implicante trasferimento d'azienda a titolo gratuito, non si pagano imposte sulla plusvalenza, che resta tributariamente latente, ed i beni dell'azienda conservano gli stessi valori fiscali che avevano al tempo in cui facevano capo al dante causa.

È stato evidenziato che⁽²⁹⁾ oggi la disciplina applicabile ai patti di famiglia, per gli aspetti attinenti al trasferimento a titolo gratuito dell'azienda risulta essere penalizzante rispetto a quella prevista per il passaggio di quote, poichè il passaggio dell'azienda comporta una diretta circolazione dei beni d'impresa, e ciò implica come diretta conseguenza che, sotto il profilo fiscale, tutte le "fuoriuscite" dei beni dal regime fiscale dei beni di impresa, anche a titolo gratuito, comportano la tassazione dei plusvalori latenti.

Nel caso in cui, invece, il soggetto disponente si configuri in un soggetto privato, e non in un'azienda, detto trasferimento non costituisce reddito imponibile.

Per quanto attiene al prelievo indiretto, unico riferimento, relativo alla disciplina fiscale del patto di famiglia, lo si rinviene nella Legge Finanziaria 2007, ai commi 78 e 79.

Il Legislatore fiscale, rispettando le indicazioni della Commissione Europea, ha stabilito un regime di esenzione correlato al passaggio generazionale dell'impresa.

Ciò anche a seguito della recente reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, ad opera del D.L. n. 262/2006, convertito successivamente nella Legge 24 novembre 2006, n. 286.

Con la Legge n. 286/2006, di conversione del D.L. n. 262/2006, si azzerava l'impostazione che il decreto stesso ha dato alla tassazione delle successioni e donazioni, ritornando al vecchio regime impositivo.

Con la reintroduzione dell'imposta di successione e donazione⁽³⁰⁾ si ritorna al passato e questo significa che, in particolare, oggetto di tassazione per successione *mortis causa* è la somma algebrica del valore di tutti i beni trasmessi dal defunto ai propri eredi, sottraendo i debiti che il defunto avesse a suo carico all'atto dell'apertura della successione.

Per quanto riguarda il regime tributario delle donazioni, si abbandona l'imposta di registro e, dunque, viene ripristinata anche per esse l'imposta di donazione.

La disciplina della Finanziaria 2007, correlata alla menzionata reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, attua una nuova fattispecie di esenzione nell'ambito di quella che è appunto l'attuale disciplina delle imposte sulle successioni e donazioni.

La norma recita testualmente: *Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) all'articolo , è aggiunto, in fine, il seguente comma: "4-ter. I trasferimenti effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e di azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. 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”.

Siffatta disposizione chiarisce che i trasferimenti di aziende (o di rami di aziende), di quote sociali o di azioni effettuati a favore dei discendenti, anche se avvenuti mediante i patti di famiglia (si desume da ciò l'ampiezza di tale esenzione), non sono soggetti all'imposta di successione e donazione, nonché alle imposte ipotecarie e catastali.

Tutto, però, condizionato dall'esercizio di attività di impresa per un periodo temporale non inferiore a cinque anni da parte dei discendenti(31).

È sicuramente da condividere l'opinione dottrina(32), in base alla quale si sostiene che alla luce di quanto emerso, si ritrova una differenziazione tra le partecipazioni riguardanti soggetti IRES e le partecipazioni riguardanti altri soggetti.

Dal testo normativo si evince, infatti, che per le partecipazioni in soggetti diversi da quelli IRES, cioè in società di persone, non sussiste il limite del controllo, venendo di fatto esteso il beneficio dell'esenzione.

La norma fiscale, inoltre, distingue il beneficio di controllo a seconda che si tratti di aziende o di partecipazioni, nel senso che nel caso di aziende si preoccupa della continuità dell'attività di impresa, per le partecipazioni occorre detenere le partecipazioni di controllo per almeno cinque anni(33).

La tesi appena citata parte dal presupposto, ovviamente, di aderire all'ipotesi di patti di famiglia quali trasferimenti a titolo gratuito, perché, se così non fosse, muterebbe conseguentemente anche la disciplina fiscale dell'istituto.

Per intenderci, se venissero considerati a titolo oneroso, ad esempio, i pagamenti effettuati nei confronti dei legittimari esclusi, troverebbero applicazione differenti norme fiscali.

Note

(1) Recante le “*Modifiche al codice civile in materia di patto di famiglia*” (in G.U. 1° marzo 2006, n. 50).

(2) Tale esigenza è stata riscontrata anche dall'Unione europea, si veda la Raccomandazione della Commissione della Comunità europea, del 7 dicembre 2004, sulla successione nelle piccole e medie imprese, in G.U.C.E. 31 dicembre 1994, n. L385; nonché la Comunicazione della Commissione della Comunità europea relativa alla trasmissione delle piccole e medie imprese, n. 98/C 93/02, in G.U.C.E. 28 marzo 1998, n. C093.

(3) Cfr. Marco Avagliano, *Patti di famiglia e Impresa*, in *Famiglia*, 2, 2006, pag. 803, è stato evidenziato dallo stesso Autore nell'opera citata che proprio in relazione all'ambito successorio “appartiene quella che è stata salutata come la novità più appariscente, per quel suo incastonarsi nella disciplina del divieto dei patti successori (art. 1 Legge n. 55 del 2006 e 458 c.c.), foggiandosi quale sua parziale deroga e, quindi, sua prima visibile fenditura”.

(4) Cfr. Enrico Minervini, *Brevi note sul patto di famiglia*, in *La Voce del Foro*, Rivista dell'Ordine degli Avvocati di Benevento, 2-3/2007, pag. 31.

(5) Cfr. Marco Avagliano, *Patti di famiglia e Impresa*, in *Famiglia*, 2, 2006, pag. 808. Continua l'Autore osservando che “alla base di un'adeguata disciplina di tale passaggio sono state peraltro poste in luce più istanze fondamentali: si è dunque sottolineato, da un lato, l'interesse a preservare l'unità del bene produttivo, rimarcandosi dall'altro come a ciò di regola debba accompagnarsi l'univocità (sostanziale) del controllo; il tutto nell'ottica dell'anticipazione del trasferimento dell'impresa”.

(6) Cfr. Enrico Minervini, *Brevi note sul patto di famiglia*, op. cit. pag.31. L'Autore sottolinea tale ultimo concetto, dicendo che chi esercita la professione di avvocato sa bene che se un'impresa sopravvive per più di due o tre generazioni è un miracolo, dal momento in cui è altissimo il tasso di litigiosità degli eredi dell'imprenditore

(7) Si veda, Stefano Delle Monache, *Spunti ricostruttivi e qualche spigolatura in tema di patto di famiglia*, in *Rivista del Notariato*, 4, 2006, pag. 889.

(8) In tal senso, Sara Landini, *Il c.d. patto di famiglia: patto successorio o liberalità*, in *Famiglia*, 2, 2006, pag. 841.

(9) Cfr. Sara Landini, *Il c.d. patto di famiglia: patto successorio o*

liberalità?, op. cit, pag. 842. L'Autrice, inoltre, segnala sul punto le più recenti sentenze della Corte di Cassazione, ed in particolare si veda Cass. 4 maggio 2005, n. 9207, in *Rep. Foro it.* 2005, voce *Divisione*, n. 6; Cass. 21 maggio 2003, n. 7961, *ivi*, 2003, voce *Divisione*, n. 8; Cass. 15 maggio 2002, n. 7059, *ivi*, 2002, voce *Divisione*, n. 16.

(10) Si veda, a tal proposito, l'art. 768-*quinquies*, c.c.

(11) Nicola Di Mauro, *Natura, struttura ed effetti del patto di famiglia*, in *La Voce del Foro*, Rivista dell'Ordine degli Avvocati di Benevento, n. 2-3/07, pag. 44.

(12) Sul punto Nicola di Mauro, *Natura, struttura ed effetti del patto di famiglia*, op. cit. L'Autore continua evidenziando come l'ipotesi del patto di famiglia semplice "non è semplicemente scolastica, né costituisce il risultato di un'esercitazione ermeneutica fine a se stessa". L'Autore pone la nostra attenzione facendo degli esempi concreti: il genitore disponente non coniugato che voglia trasferire l'azienda oppure voglia trasferire le partecipazioni societarie al suo unico figlio. Ancora, l'esempio del nonno disponente non coniugato che voglia trasferire l'azienda o le partecipazioni societarie al suo unico nipote, figlio dell'unico suo figlio premorto.

(13) Ancora, Nicola Di Mauro, *Natura, struttura ed effetti del patto di famiglia*, op. cit, pag.66.

(14) Cfr. Gaetano Petrelli, *La nuova disciplina del "Patto di famiglia"*, in *Rivista del Notariato*, 2, 2006, pag. 408.

(15) Per maggiori approfondimenti si veda Lupetti, *Patti di famiglia: note a prima lettura*, in C.N.N. Notizie, 14 febbraio 2006, il quale sostiene che "la liquidazione dei diritti di legittima...a favore dei partecipanti al patto si atteggia come un patto successorio, come tale volto a definire da subito, tra i contraenti, i futuri assetti successori". Inoltre, si consulti Merlo, *Il patto di famiglia*, in CNN Notizie, 14 febbraio 2006, per il quale vi è "deroga ad un principio dell'ordinamento in forza del quale la determinazione dei redditi dei legittimari ai fini della riduzione si compie in base al valore dei beni oggetto di disposizioni al momento di apertura della successione".

(16) In tal senso Gaetano Petrelli, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, op. cit., pag. 409. L'Autore continua dicendo che "il patto successorio istitutivo, al contrario, ha per oggetto l'*id quod superest* al momento dell'apertura della successione".

(17) Si consulti per quanto attiene ai criteri identificativi del patto successorio istitutivo, lea, *Il trasferimento dei beni produttivi in funzione successoria: patto di famiglia e patto d'impresa. Profili generali di revisione del divieto dei patti successori*, in *Rivista del Notariato*, 1997; Caccavale – Tassinari, *Il divieto dei patti successori tra diritto positivo e prospettive di riforma*, in *Rivista dir. Priv.*, 1997; De Giorgi, *I patti sulle successioni future*, Napoli, 1976.

(18) A tal proposito, Petrelli, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, op. cit., pag. 409, evidenzia che "questo esito sarebbe in concepibile laddove si trattasse di patto successorio istitutivo".

(19) In tal senso, Petrelli, *La nuova disciplina del patto di "famiglia"*, op.cit., pag. 409, dove l'Autore continua dicendo che la disciplina della capacità d'agire è quella propria degli atti *inter vivos* con causa liberale (c.d. capacità di donare), non applicandosi la speciale disciplina della capacità di testare".

(20) Cfr. Marco Avagliano, *Patti di famiglia e impresa*, in *Rivista del Notariato* 2007, Parte I, Dottrina e problemi del Notariato – Argomenti e attualità, pag. 14. L'autore osserva come "Il disagio non appare peregrino se si pensa che la valenza anche testuale delle nuove norme ha condotto i primi commentatori ad esiti interpretativi nettamente difforni". Per maggiori approfondimenti si vedano, Petrelli, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, op. cit., pag. 415, che oltretutto circoscrive l'operatività della legge solo nei riguardi di situazioni gestionali di piccole o medie imprese, ed anche Lupetti, *Patti di famiglia: note a prima lettura*, pubblicato in via telematica nel sito della Fondazione italiana per il Notariato (www.fondazione notarato.it).

(21) In tal senso, Marco Avagliano, *Patti di famiglia e impresa*, op. ult. cit., pag. 14. L'Autore evidenzia ancora che bisogna forse anche "smitizzare i timori che si sono avvicinati sul passaggio generazionale di pochi titoli di una società ad azionario polverizzato. Si può dubitare infatti che chi possiede nel proprio patrimonio (solo) poche azioni di investimento, sia interessato dagli effetti derivanti da un patto di

famiglia, ed acceda allo stesso, tendenzialmente operazione in qualche misura articolata, anziché ad una mera donazione, eventualmente con dispensa da collazione e imputazione, ovvero ad un'ancora più semplice, e meno oneroso, trasferimento per girata. E di fronte all'eventualità che si prediliga comunque l'adozione di un patto di famiglia, in tal caso non appare poi così bizzarro credere che la legge abbia preferito sacrificare rare situazioni di dubbia ragionevolezza per istanze di certezza della circolazione giuridica".

(22) Si ricordi che ai sensi dell'art. 2082 c.c., è imprenditore il soggetto esercente professionalmente attività economica, organizzata al fine della produzione e dello scambio.

(23) Si deve osservare che tale fenomeno ne caratterizza comunque il fenomeno più rilevante. Infatti, secondo quanto disposto dall'art. 768-bis c.c., il trasferimento di un patto di famiglia può essere attuato solo nei confronti dei discendenti. L'art. in questione dispone che il patto di famiglia è il contratto che regola il trasferimento, in vista della futura successione, da parte dell'imprenditore della propria azienda o parte di essa, ad uno o più discendenti, e da parte del titolare di partecipazioni societarie della propria quota, in tutto o in parte, sempre ad uno o più discendenti.

(24) Cfr. Marco Avagliano, *Patti di famiglia e Impresa*, op. ult. cit., pag. 16. L'Autore osserva, ancora, che "non si supera in tali ipotesi il dato testuale posto dalla Legge, quanto invero si cerca di coglierne, anche mediante un'operazione di sua stima estensiva, il contenuto più ampio. Dall'accoglimento di tale visuale ne deriva quindi una serie di asserzioni utili a dirimere ulteriori casi dubbi, nei quali non si assista ad una coincidenza tra titolarità dell'impresa e dell'azienda: è il caso del disponente che non rivesta esteriormente la qualifica di imprenditore, avendo affittato o ceduto in usufrutto i beni aziendali". Continua dicendo che "magari affittuario o usufruttuario dell'azienda è proprio il soggetto a cui favore si vuole trasferire l'azienda, avendone in tal modo, mediante il contratto di affitto o la cessione di usufrutto, in qualche modo anticipato gli effetti". Sul punto si veda anche Miserocchi, *Il patto di famiglia: presupposti soggettivi, oggettivi e requisiti formali*, intervento svolto nell'ambito del Convegno di studio *Patti di famiglia per l'impresa*, tenutosi a Milano il 31 marzo 2009, a cura della Fondazione italiana per il Notariato

(25) In tal senso, Gianfranco Gaffuri, *Aspetti tributari del Patto di famiglia*, in *Corriere Tributario*, 13, 2006, pag. 1079.

(26) Cfr. Stefano Fiorentino, *Profili fiscali del patto di famiglia*, Relazione presentata nell'ambito del Convegno "Il patto di famiglia", tenutosi a Benevento il 24 marzo 2007, in *La Voce del Foro - Rivista dell'Ordine degli Avvocati di Benevento*, 2-3, 2007, pag. 81, ed anche in *Innovazione e Diritto*, 3, 2007, sul sito www.innovazionediritto.unina.it.

(27) Sul punto si veda anche Gianfranco Gaffuri, *Aspetti tributari del Patto di famiglia*, op. cit., pag. 1079, che distingue il regime tributario, distinguendo il prelievo diretto da quello indiretto, con riferimento separatamente all'azienda ed alle partecipazioni sociali.

(28) Cfr. Stefano Fiorentino, *Profili fiscali del patto di famiglia*, op. cit., che consiglia, i fini di maggior compresine di richiamare il comma 1 della summenzionata norma, che dispone "Per le plusvalenze derivanti da cessione delle aziende, le disposizioni del comma 4 dell'art. 86 non si applicano quando è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dell'art. 17. Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenza dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno di essi".

(29) Sul punto ancora Stefano Fiorentino, *Profili fiscali del patto di famiglia*, op. cit., pag. 83., il quale osserva relativamente ai pagamenti effettuati a favor dei legittimari che gli stessi pagamenti "assorbiti nella causa dell'operazione negoziale complessiva, rilevano quale erogazione a titolo gratuito e pertanto non sono utilizzabili per ridurre il costo fiscale degli eventuali plusvalori latenti, che, all'atto della loro futura tassazione, andranno calcolati al lordo degli investimenti".

(30) L'imposta di successione e donazione venne disciplinata, dal 1° gennaio 1991, dal Testo Unico dell'imposta di successione e donazione, contenuto nel D. Lgs. del 31 ottobre 1990, n. 346. Con la

Legge n. 383/2001, tuttavia, venne disposta la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Sull'argomento, per maggiori approfondimenti si rimanda a Angelo Busani, *Ritorna in vigore l'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Corriere Tributario*, 2, 2007, pag. 91.

(31) Se oggetto del trasferimento sono le partecipazioni in società di capitali, i discendenti si trovano nella condizione di dover detenere il controllo sempre per un arco temporale non inferiore ai cinque anni. Detti trasferimenti sono, dunque, esentati dall'imposizione indiretta.

(32) Cfr. Stefano Fiorentino, *Profili fiscali del patto di famiglia*, op. cit. pag. 86.

(33) Si consulti, a tal proposito la circolare ministeriale del 16 febbraio 2007, n. 11, che rispondendo ad un quesito sull'applicabilità di detti benefici nel trasferimento a favore di tre eredi, anche a mezzo di patto di famiglia, di una partecipazione di controllo, ribadisce la spettanza del beneficio anche se la partecipazione è ceduta in comproprietà.