# Ordinanza del 21/11/2018 n. 32823 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

Non disponibile

**Massima:**

Non disponibile

**Testo:**

Rilevato che:

1. L'agenzia delle entrate propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 41/31/11 del 6 maggio 2011, con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione notificato a L. T. ed E. T. in recupero solidale della maggiore imposta di donazione asseritamente applicabile sulla somma di denaro corrisposta dal primo alla seconda (sorella) a tacitazione e liquidazione pro quota delle azioni a lui trasferite dalla madre C. Z.. Ciò in adempimento del "patto di famiglia" (artt. 768 bis segg. cod. civ., come introdotti dall'articolo 2 legge 55/06) intercorso tra le parti il 22 maggio 2007, ed avente ad oggetto le azioni dalla Z. detenute nella T. A. spa.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che: - contrariamente a quanto sostenuto dall'agenzia delle entrate, l'atto di liquidazione in denaro delle azioni dall'assegnatario L. T. alla legittimaria E. T. fosse avvinto da causa unitaria con la donazione avente ad oggetto il trasferimento di tali azioni, integrando in sostanza anch'esso una donazione (seppure indiretta perché eseguita tramite il figlio assegnatario) dalla madre disponente alla figlia; - conseguentemente, fosse sull'atto di liquidazione in questione applicabile, come esattamente operato dai contribuenti, l'imposta di donazione in ragione del 4% con franchigia di 1 milione di euro (art. 2, co. 49 lett. a) d.l. 262/06 conv. in l. 286/06: "diritti attribuiti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta"), non già in ragione del 6% con franchigia di euro 100.000 (lett. a bis art. cit.: "diritti attribuiti a favore dei fratelli e delle sorelle"), come voluto dall'agenzia delle entrate.

Resistono con controricorso i Tentori.

2.1 Con l'unico motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art. 360, 1^ co. n. 3 cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione dell'art. 2 co. 49 d.l. 262/06 conv. in l. 286/06, in relazione agli artt. 768 bis e quater cod. civ., nonché all'art. 3, co. 4 ter, d.lgs. 346/90. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente ravvisato nel patto di famiglia, a fini fiscali, un atto unitario di donazione, nonostante che esso fosse in realtà composto da due atti autonomi e distinti (tanto da poter essere realizzati anche in maniera non contestuale), così individuabili: - il trasferimento iniziale dell'azienda o delle partecipazioni societarie a favore del discendente (esente da imposta ex articolo 3, co. 4 ter d.lgs. 346/90); - il successivo atto di liquidazione effettuato dal discendente assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali a favore dei legittimari non assegnatari, assoggettato all'imposta ex art. 2 co. 49 d.l. 262/06 conv. in l. 286/06, lett. b) (rectius, lett. a bis), trattandosi nella specie di trasferimento tra fratelli.

2.2 Il motivo è fondato nei termini che seguono. La pretesa impositiva trae origine da un patto di famiglia, vale a dire dal "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" (art. 768 bis cod. civ. cit., come inserito dalla l. 55/2006).

L'introduzione nell'ordinamento di questo nuovo contratto tipico (da stipularsi, a pena di nullità, nelle forme dell'atto pubblico) si pone l'obiettivo di agevolare il trasferimento - all'interno del nucleo familiare al quale già appartengano - di aziende o partecipazioni societarie.

Relativamente a questi beni, il ricorso allo strumento del patto di famiglia consente di anticipare gli effetti della successione, mediante l'immediata attribuzione di tali cespiti al discendente che si individui come maggiormente idoneo a garantire la continuità generazionale dell'impresa di famiglia; al contempo prevenendo future liti divisionali e di riduzione tra coeredi.

Nel perseguire questi scopi - che si pongono espressamente in deroga al divieto di patti successori: art. 458 cod. civ. - il legislatore ha inteso tutelare altresì la posizione del coniuge del disponente, e di quei membri della famiglia che "sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore" (art. 768 quater).

Si tratta infatti di soggetti che "devono partecipare" al contratto (che, in tal caso, assume dunque carattere plurilaterale a partecipazione necessaria), ed ai quali viene riconosciuto il diritto (salvo rinuncia) di percepire dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione societaria il pagamento, a titolo di liquidazione pro quota, di una somma compensativa di denaro (ferma restando la possibilità di pattuire la liquidazione in natura).

Il carattere prettamente anticipatorio della successione rivestita dal contratto in oggetto (significativamente collocato nell'ambito del titolo IV del libro II del codice civile) risulta particolarmente evidente nella disciplina dell'articolo 768 quater, là dove si stabilisce che quanto ricevuto dai legittimari non assegnatari venga appunto imputato "alle quote di legittima loro spettanti"; e che, a garanzia della definitività e stabilità dell'assegnazione anticipata, quanto da costoro così ricevuto non sia suscettibile né di collazione né di riduzione.

Al fine di agevolare il trapasso gestionale, la legge prevede la possibilità che gli oneri economici della acquisizione siano dilazionati mediante il pagamento dei legittimari non assegnatari in un momento successivo al patto di famiglia; e ciò in forza di un nuovo contratto dichiaratamente collegato al primo, ed al quale partecipino gli stessi soggetti di questo (art. 768 quater, 3 co.).

L'art. 768 sexies stabilisce poi (in deroga al principio per cui il contratto produce normalmente effetti solo tra le parti, ex art. 1372 cod. civ.) che l'accordo sulla somma di liquidazione sia opponibile anche al coniuge ed agli eventuali legittimari pretermessi o sopravvenuti al contratto. Costoro possono infatti chiedere, al momento dell'apertura della successione dell'imprenditore disponente, il pagamento della suddetta somma, con la sola maggiorazione degli interessi di legge.

2.3 Pur a fronte di posizioni interpretative ancora diversificate in dottrina, 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 primo aspetto, rileva l'art. 3, co. 4 ter (aggiunto dall'articolo 1, co. 78, l. 296/06) d.lgs. 346/90 (TU) il quale colloca il trasferimento dell'azienda o della partecipazione societaria a favore dei discendenti e del coniuge, "anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti cod. civ.", nell'ambito di operatività dell'imposta sulle donazioni; salvo poi sancirne l'esenzione in presenza di determinate condizioni dichiarate (partecipazione di controllo; prosecuzione dell'attività di impresa e della detenzione per almeno cinque anni).

Il beneficio fiscale in esame realizza nell'ordinamento interno l'oggetto della raccomandazione n. 94/1069 del 7 dicembre 1994, con la quale la Commissione Europea richiedeva ai singoli Stati membri di adottare misure idonee a facilitare il passaggio generazionale delle piccole e medie imprese, al fine di assicurarne la sopravvivenza e di salvaguardarne i livelli occupazionali, considerando: - "che uno degli ostacoli al buon esito della successione è costituito dalla difficoltà per i successori di finanziare il compenso per gli altri coeredi e che alcuni strumenti di finanziamento adeguati dovrebbero essere disponibili in tutti gli Stati membri"; - "che uno dei principali ostacoli al buon esito della successione familiare è costituito dal correlativo onere fiscale; - "che il pagamento delle imposte di successione o di donazione rischia di mettere in pericolo l'equilibrio finanziario dell'impresa e quindi la sua sopravvivenza".

In ordine al secondo aspetto, viene in considerazione l'art. 58, 1 co., d.lgs. 346/90, 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". Questa disposizione si attaglia alla fattispecie di cui all'articolo 768 quater cod. civ., stante la natura non corrispettiva ma di onere (inteso quale peso gravante sull'azienda o partecipazione societaria trasferite, con decurtazione del relativo valore) attribuibile ex art. 793 cod. civ. all'obbligo dell'assegnatario di procedere alla liquidazione in denaro, ovvero in natura, dei legittimari non assegnatari. Sul piano dell'imposizione, pertanto, è considerata donazione non soltanto

l'assegnazione dell'azienda, ma anche la (eventuale) liquidazione a favore dei non assegnatari (beneficiari individualmente determinati).

La natura modale di quest'ultima prestazione, ancorché non imposta dal disponente ma prevista ex lege con richiamo agli artt. 536 segg. cod. civ. sulla successione dei legittimari, trova fondamento nel carattere liberale originario del trasferimento. Inoltre, non pare ostativa all'applicazione nella specie dell'articolo 58 in esame la circostanza che quest'ultimo si riferisca alle prestazioni attribuite a soggetti 'terzi' (quali di regola non sono, per le indicate ragioni di necessaria partecipazione al contratto, i legittimari non assegnatari), dal momento che tale qualifica va nella norma fiscale riferita ai soggetti non destinatari degli effetti della donazione diretta (nei cui confronti sono considerati, appunto, terzi), e non alla necessaria estraneità dei medesimi al contratto ed alla sua unitarietà di causa.

2.4 Appurata dunque la sottoposizione del patto di famiglia all'imposta sulle donazioni (per la verità, qui non contestata nemmeno dai contribuenti che tale imposta hanno autoliquidato al momento del contratto), si pone il problema dell'applicazione, sulle quote di liquidazione, delle aliquote previste dall'articolo 2, co. 49, d.l. 262/06, conv. in l. 286/06, per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti: "- a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1 milione di euro: 4%; - a bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, euro 100.000: 6%" (...).

Orbene, se la sentenza della commissione tributaria regionale risulta corretta nella parte in cui disciplina la tassazione in esame nell'ambito, appunto, dell'imposta di donazione, non altrettanto è a dirsi là dove essa ritiene applicabile l'aliquota (e la franchigia) di cui alla lett. a), in luogo di quella prevista dalla lett. a bis) testé riportate (previsione normativa, quest'ultima, malamente riportata in ricorso dall'agenzia delle entrate, e tuttavia da essa esattamente riprodotta ed applicata nell'avviso opposto: "Trattandosi di fratelli l'aliquota corrispondente è del 6% con la franchigia di euro 100.000,00. Si liquida la differenza.").

Dato per pacifico che, nel caso concreto, l'avviso di liquidazione opposto abbia ad oggetto la somma corrisposta dall'assegnatario L. T. a tacitazione della sorella E., correttamente il prelievo tributario doveva essere determinato in ragione del rapporto intercorrente tra l'assegnatario ed il legittimario non assegnatario; non già di quello intercorrente (discendenza in linea retta) tra il disponente e l'assegnatario.

Nè a quest'ultima soluzione potrebbe pervenirsi in forza di una diversa ricostruzione dell'istituto del patto di famiglia; dal momento che sono proprio i tratti essenziali di quest'ultimo, come su sinteticamente delineati, a deporre a sfavore della soluzione prescelta dalla commissione tributaria regionale.

E' infatti dirimente osservare come, con il patto di famiglia, l'imprenditore possa eccezionalmente produrre in via anticipata effetti attributivi e divisionali corrispondenti a quelli successori con esclusivo riguardo alla particolare tipologia di beni contemplata dall'articolo 768 bis (aziende e partecipazioni societarie). Non altrettanto può affermarsi per tutti gli altri cespiti del suo patrimonio (o massa ereditaria che dir si voglia), in ordine ai quali il divieto di patto

successorio non trova restrizione alcuna. Da ciò consegue che lo stesso denaro (o bene in natura) necessario alle quote di liquidazione non può che provenire dall'assegnatario, non già dal disponente (art. 768 quater: "gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare..."). Il che basta ad inficiare l'assunto secondo cui l'aliquota (e la franchigia) dell'imposta di donazione in concreto applicabile sarebbe quella prevista in relazione al disponente, invece di quella prevista nel rapporto assegnatario-legittimario.

Va poi considerato, non ultimo, che la sottoposizione delle liquidazioni ai legittimari al medesimo regime impositivo proprio del trasferimento aziendale o societario a favore del discendente dovrebbe coerentemente indurre ad estendere anche alle prime (in presenza delle richieste condizioni di continuità e controllo) il regime di esenzione dall'imposta di donazione ex art. 3 co. 4 ter d.lgs. 346/90 cit.; sennonchè l'inestensibile indicazione legislativa, mirata come detto proprio sui trasferimenti mediante patto di famiglia, è invece nel senso di limitare il beneficio al solo trasferimento aziendale o societario in senso stretto. Trova pertanto effettivo sostegno normativo l'assunto dell'amministrazione finanziaria (v. Circ. 3/E/2008) secondo cui l'esenzione in parola riguarda soltanto il trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, non anche le attribuzioni compensative; rientrando queste ultime nell'ambito applicativo ordinario dell'imposta sulle successioni e donazioni. E ciò, va precisato, indipendentemente dalla civilistica ravvisabilità, nell'istituto in esame, di una causa negoziale unitaria.

3. La sentenza impugnata va dunque cassata in base al principio per cui: - il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis segg. cod. civ. è assoggettato all'imposta sulle donazioni per quanto concerne sia il trasferimento dell'azienda o della partecipazione dal disponente al discendente (fatto salvo il ricorso delle condizioni di esenzione di cui all'art. 3, co. 4 ter, d.lgs. 346/90), sia la corresponsione di somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione ai legittimari non assegnatari; - quest'ultima corresponsione è assoggettata ad imposta in base all'aliquota ed alla franchigia relative non al rapporto tra disponente ed assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario.

Poiché non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, né sono state dedotte altre questioni controverse, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art. 384 cod. proc. civ., mediante rigetto del ricorso introduttivo della parte contribuente. Vista la novità della questione interpretativa, sussistono i presupposti per la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte

accoglie il ricorso;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito ex art. 384 cod. proc. civ., rigetta il ricorso introduttivo della parte contribuente;

compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 21 novembre 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza