

RISOLUZIONE N. 12



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 14 febbraio 2025

OGGETTO: *Patto di famiglia - “Attribuzioni compensative” dall’assegnatario al legittimario non assegnatario - Imposta di donazione - Articolo 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346 del 1990*

Premessa

Sono pervenute alcune richieste di chiarimenti in merito alla tassazione, ai fini dell’imposta di donazione, delle c.d. “*attribuzioni compensative*” che, in base all’articolo 768-*quater*, secondo comma, del codice civile, inserito tra le disposizioni normative relative al patto di famiglia, l’assegnatario dell’azienda o delle partecipazioni societarie è tenuto a liquidare in favore del legittimario non assegnatario.

La presente risoluzione, in linea con il recente orientamento della giurisprudenza di legittimità, fornisce chiarimenti in merito alla tassazione, ai fini dell’imposta di donazione, di dette “*attribuzioni*”.

1. Inquadramento normativo e prassi di riferimento

Secondo quanto stabilito dall’articolo 768-*bis* del codice civile, 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».

Al fine di tutelare il diritto alla quota di legittima spettante ai legittimari non assegnatari, il successivo articolo 768-*quater* prevede 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».

Ai fini delle imposte indirette, l'articolo 3 (rubricato “*Trasferimenti non soggetti all'imposta*”) del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (TUS), approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, al comma 4-*ter*¹, prevede che «*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*

¹ Come modificato dal decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139, recante “*Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA*”.

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 il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile o integrato un controllo già esistente.

In caso di aziende o rami di esse, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; 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 si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Gli aventi causa rendono, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o al patto di famiglia, apposita dichiarazione di impegno alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto. Il mancato rispetto delle condizioni di cui ai periodi dal primo al quarto 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. Il beneficio si applica anche ai trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti»².

² Cfr. C. Cost., 23 giugno 2020, n. 120, con riferimento alla versione vigente *ratione temporis*.

Al riguardo, la circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E, al paragrafo 8.3.2, ha chiarito che l'agevolazione in parola *«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 delle successioni e donazioni».

Tale interpretazione è stata ribadita dalla successiva circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, al paragrafo 5.3.2.

2. Evoluzione della giurisprudenza di legittimità

Con un primo orientamento, espresso con ordinanza 19 dicembre 2018, n. 32823, la Corte di Cassazione ha enunciato il principio secondo cui *«il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis c.c. e ss. 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 al D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 ter), 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».*

Successivamente, con sentenza 24 dicembre 2020, n. 29506, il Giudice di legittimità, nel richiamare il riferito precedente n. 32823 del 2018, ha inteso rivisitare il proprio orientamento.

Più precisamente, la Corte, dopo avere chiarito che *«l'obbligo di liquidazione non ha fonte negoziale, ma legale, e che lo stesso non costituisce un elemento accidentale dell'attribuzione, ma un elemento necessario, imposto dalla*

legge», ha evidenziato che l'effetto giuridico che ne deriva è «*in tutto simile all'apposizione di un onere*» ai sensi dell'articolo 58, comma 1, del TUS³.

Secondo la Cassazione, in particolare, deve ritenersi assoggettata all'imposta di donazione «*la liquidazione del conguaglio ex art. 768 quater c.c., operato dall'assegnatario in favore dei legittimari non assegnatari [...]*».

Solo in ciò discostandosi dal precedente più volte richiamato (Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018), questo Collegio ritiene che, una volta ricondotto il patto di famiglia alla disciplina fiscale dettata dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 58, comma 1, [...] 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.

In altre parole, proprio in virtù del richiamo al D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 58, comma 1, il patto di famiglia in cui il beneficiario del trasferimento di azienda o delle partecipazioni societarie liquida il conguaglio agli altri legittimari, dal punto di vista impositivo, contiene più atti di liberalità dell'imprenditore, una a favore del beneficiario del trasferimento e le altre a favore degli altri legittimari non assegnatari».

La Suprema Corte ha, quindi, concluso nel senso che «*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'art. 768 quater c.c., è applicabile il disposto del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 58, comma 1, 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*», precisando, altresì, che «*L'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 346 del*

³ L'articolo 58, comma 1, del TUS prevede che «*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*».

1990, art. 3, comma 4 ter, 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».

Quest'ultimo orientamento è stato ribadito dalle ordinanze di legittimità 17 giugno 2022, n. 19561,⁴ e 16 luglio 2024, n. 19627.

3. Indicazioni di prassi e gestione dei procedimenti pendenti

In considerazione del riportato orientamento di legittimità, i chiarimenti resi dalle circolari n. 3/E del 2008, al paragrafo 8.3.2, e n. 18/E del 2013, al paragrafo 5.3.2, sopra richiamati, devono essere precisati nel senso che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di donazione alle “*attribuzioni compensative*” disposte dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, l'aliquota e la franchigia sono determinate tenendo conto del rapporto di parentela o di coniugio intercorrente tra disponente e legittimario non assegnatario⁵.

Gli Uffici sono invitati a riesaminare⁶ i procedimenti pendenti interessati dalla questione di cui si tratta, alla luce dei chiarimenti e delle indicazioni che precedono.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi

⁴ La sentenza n. 29506 del 2020 e l'ordinanza n. 19561 del 2022 sono state richiamate da Cass., 28 febbraio 2023, n. 6077.

⁵ Resta fermo che l'esenzione prevista dal citato articolo 3, comma 4-ter, del TUS si applica, al ricorrere delle condizioni normativamente previste, solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie dal disponente in favore del discendente beneficiario, non anche alle predette “*attribuzioni compensative*”.

⁶ Con le modalità di rito, tenendo conto - in caso di procedimento giurisdizionale - dello stato e del grado di giudizio, avendo anche riguardo ad altre questioni eventualmente sostenibili. Qualora venga chiesta la declaratoria della cessazione della materia del contendere, occorre prendere motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio, fornendo al giudice elementi che possano giustificare la compensazione, qualora non sia stata acquisita la rinuncia del contribuente alla rifusione delle spese di lite.

enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim*

(firmato digitalmente)