

La Suprema Corte interviene sulla tassazione del patto di famiglia

Di Simone Ghinassi

(Cass. civ. sez. V, ord. 19 dicembre 2018 n. 32823)

1

L'ordinanza in esame costituisce, a quanto consta, il primo intervento della Cassazione in ordine al regime fiscale del patto di famiglia e, in particolare, sulla tassazione di uno degli aspetti più delicati che compongono la fattispecie dell'istituto in oggetto, ovvero del trasferimento effettuato da parte del beneficiario del patto di famiglia a favore del legittimario "pretermessso".

Come è infatti noto il patto di famiglia, nella sua struttura più semplice ed essenziale, si sostanzia, ai sensi dell'art. 768 bis c.c.:

a) nel trasferimento gratuito da parte dell'imprenditore a favore di un discendente avente ad oggetto un'azienda o una partecipazione societaria;

b) nell'attribuzione effettuata dal discendente – beneficiario a favore di altro legittimario, quale liquidazione dei relativi diritti successori, ai sensi dell'art. 768 quater, secondo e terzo comma, o, alternativamente ma anche cumulativamente,

c) nella rinuncia da parte di legittimari partecipanti al patto in ordine alla liquidazione di detti diritti.

La criticità, dal punto di vista fiscale, è posta dal segmento di cui alla precedente lett. b) della fattispecie, in quanto il trasferimento di cui alla lett. a) rientra, di regola, nell'esenzione da imposta prevista dall'art. 3, comma 4 ter, del D.Lgs. 346/1990 e la rinuncia di cui alla lett. c), come riconosciuto dalla stessa amministrazione finanziaria nella circ. 3/E del 2008, può al più dar luogo all'applicazione di un'imposta (di registro) in misura fissa.

Orbene, la Suprema Corte aderisce in toto all'interpretazione data dall'amministrazione finanziaria nella citata circ. 3/E del 2008 (espressamente richiamata in motivazione), giungendo alla conclusione che il trasferimento da parte del beneficiario del patto a favore del legittimario non beneficiario sia non solo soggetto ad imposizione (quindi non ricompreso nell'esenzione di cui all'art. 3, comma 4 ter, D.Lgs. 346/1990), ma altresì tassabile con franchigia ed aliquota vigente tra i medesimi due soggetti (nella specie fratelli e quindi con aliquota del 6% e franchigia di Euro 100.000).

E' peraltro da ricordare al riguardo come altre tesi siano state autorevolmente sostenute sull'argomento.

Invero, sulla base di una ricostruzione unitaria dell'istituto in oggetto, attinente nella sua globalità alla sfera delle liberalità (o quanto meno delle gratuità), si è ritenuto che tutti i trasferimenti gratuiti posti in essere nell'ambito dello stesso, e pertanto anche quello in esame, siano da ritenersi compresi nell'esenzione di cui all'art. 3, comma 4 ter, del D.Lgs. 346/1990 (G.GAFFURI, Imposta sulle successioni e donazioni, Padova, 2006, 509 ss.).

Secondo una tesi meno radicale si è invece sostenuto che, nonostante la tassabilità della fattispecie in oggetto, in quanto non rientrante nell'esenzione sopra richiamata (esenzione applicabile solo al trasferimento dal disponente al beneficiario), la liquidazione a favore del legittimario debba essere considerata una sorta di onere

2
implicito alla liberalità da parte del disponente ed a carico del beneficiario che, come tale, rientrerebbe nella disciplina dell'art. 58 D.Lgs. 346/1990. Tale norma al primo comma dispone che l'onere a favore di soggetto (come nella specie) determinato debba in realtà essere considerato e tassato come vera e propria liberalità nei confronti dello stesso effettuata dal donante, ovvero nel nostro caso dal disponente (v. in tal senso M.BASILAVECCHIA – A.PISCHETOLA, Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1 comma 78 legge 27.12.2006 n. 296 (cd. Finanziaria 2007), in Studi e materiali C.N.N., 2/2008, 600-601).

Da ciò naturalmente consegue che tale segmento del patto di famiglia sarebbe sì soggetta a tassazione, ma con aliquote e franchigie vigenti tra disponente e legittimario e non già tra quest'ultimo ed il beneficiario del patto. Pertanto nella fattispecie oggetto della controversia, così come riconosciuto nel precedente grado di giudizio della Comm.trib.reg. di Milano, si sarebbe resa applicabile l'aliquota del 4% e la franchigia di Euro 1.000.000 attualmente vigente tra genitori e figli.

Al di là di quella che possa apparire la ricostruzione più corretta tra le tre sopra esposte, questione che necessita probabilmente di un approfondimento anche civilistico in ordine alla controversa natura giuridica del patto di famiglia (v. per tutti e per una rassegna delle varie tesi sostenute in materia G.BONILINI, Il patto di famiglia, in Trattato di diritto sulle successioni e donazioni, Milano, 2009, vol. III, 633 ss.), preme sottolineare che la stessa Suprema Corte, in motivazione, appare aderire espressamente alla tesi che assimila il patto, quanto alla liquidazione a favore del legittimario, ad una donazione modale, richiamando espressamente la medesima Corte il disposto dell'art. 58, primo comma, D.Lgs. 346/1990.

Da tale impostazione sarebbe stato ragionevole prevedere una diversa conclusione in ordine ai profili impositivi, con possibile adesione alla tesi sopra esposta che ritiene applicabile alla fattispecie in oggetto il disposto dell'art. 58, primo comma, D.Lgs. 346/1990. Un ripensamento o comunque un miglior chiarimento da parte della Cassazione del proprio orientamento appare pertanto auspicabile.