

***“Patto di famiglia»
e
«donazione congiunta”***

Patto di famiglia e imposta di donazione

Cassazione n.32823 del 19/12/2018

*“Pur a fronte di posizioni interpretative ancora diversificate in dottrina, la disciplina fiscale dell’istituto [del patto di famiglia N.d.r.] 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 [...]”.*

Patto di famiglia e imposta di donazione

Cassazione n.32823 del 19/12/2018

*“[...] 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 c.c.», **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) [...]”.*

Patto di famiglia e imposta di donazione

Cassazione n.32823 del 19/12/2018

*“[...] In ordine al secondo aspetto, viene in considerazione l’art. 58, 1° co., DLgs. 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 c.c., 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 c.c. 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)** [...]”.*

Patto di famiglia e imposta di donazione

Cassazione n.32823 del 19/12/2018

“[...] 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. È 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) [...]”.

Patto di famiglia e imposta di donazione

Cassazione n.32823 del 19/12/2018

*“[...] 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 [...]”.*

Patto di famiglia e imposta di donazione

Cassazione n.32823 del 19/12/2018

*“[...] 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 DLgs. 346/90 cit.; **sennonché l'inevitabile 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** [...]”.*

Patto di famiglia e imposta di donazione

Cassazione n.32823 del 19/12/2018

*“[...] 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 [...]”.*

Patto di famiglia e imposta di donazione

Cassazione n.32823 del 19/12/2018

“[...] La sentenza impugnata va dunque cassata in base al principio per cui:

- il patto di famiglia di cui agli artt. 768-bis segg. c.c. 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, DLgs. 346/90), sia la corresponsione di somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione ai legittimari non assegnatari; [...].”

Patto di famiglia e imposta di donazione

Cassazione n.32823 del 19/12/2018

*“[...] - quest’ultima corrisponsione **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, **bensi a quello tra assegnatario e legittimario** [...]”.*

Donazione congiunta

Donazione congiunta

Risposta all'istanza di interpello n.257 del 17/7/2019

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito all'applicabilità dell'esenzione prevista, ai fini dell'imposta di donazione, dall'art. 3, comma 4-*ter* del D.Lgs. 31/10/1990, n.346 (TUS), al trasferimento di diritti di usufrutto e di piena proprietà su partecipazioni, da entrambi i genitori in comproprietà ai figli, mediante un atto di donazione congiunta e contestuale

Donazione congiunta

Risposta all'istanza di interpello n.257 del 17/7/2019

*“[...] Nel caso in cui la partecipazione di controllo, posseduta dal dante causa, sia frazionata tra più discendenti, l'agevolazione spetta esclusivamente per l'attribuzione che consente l'acquisizione o l'integrazione del controllo da parte del discendente; nel caso in cui il trasferimento della partecipazione di controllo avvenga a favore di più discendenti in comproprietà, ai sensi dell'articolo 2347 c.c., il beneficio viene sempre riconosciuto (Circolare del 16 febbraio 2007, n. 11). **L'agevolazione in parola trova, dunque, applicazione anche per i trasferimenti che consentano l'acquisizione o l'integrazione del controllo in regime di 'comproprietà', a condizione che, ai sensi dell'articolo 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari siano esercitati da un rappresentante comune che disponga della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria [...]**”.*

Donazione congiunta

Risposta all'istanza di interpello n.257 del 17/7/2019

*“[...] Come sopra osservato, la disposizione agevolativa contenuta nell'articolo 3, comma 4-ter, del TUS vincola la fruizione dell'agevolazione alla sussistenza in capo al beneficiario di una situazione di controllo di diritto. **Tale controllo, dunque, è da verificare in capo al beneficiario** (o in capo ai beneficiari in comproprietà). Pertanto, come chiarito con la Risoluzione del 26 luglio 2010, n. 75, **tale controllo non deve necessariamente derivare dal trasferimento di una partecipazione già di controllo, ma può essere acquisito anche per effetto della sommatoria tra le partecipazioni acquistate per atto a titolo gratuito e quelle di cui il beneficiario risultava già in possesso** [...]”.*

Donazione congiunta

Risposta all'istanza di interpello n.257 del 17/7/2019

*“[...] Quanto alla fattispecie in esame, considerato che **le cessioni contestuali**, da parte dei Signori YYY e XXX, sono collegate funzionalmente, in quanto finalizzate a realizzare una complessiva finalità economica, **idonea cioè a garantire il passaggio generazionale dell'impresa conservandone l'unitarietà e la funzionalità, si ritiene applicabile l'agevolazione in parola**. In tale ipotesi, infatti, le suddette cessioni contestuali e congiunte di partecipazioni e di diritti di usufrutto su partecipazioni comportano, in sostanza, **il totale trasferimento del controllo di diritto dai donanti ai discendenti, in comunione, realizzando, quindi, il passaggio generazionale dell'impresa dai genitori ai figli, in linea con la ratio della norma agevolativa [...]**”.*

Donazione congiunta

Risposta all'istanza di interpello n.257 del 17/7/2019

*“[...] Si osserva, infine, che nella fattispecie in esame, il raggiungimento del controllo societario deriva dal possesso, in comunione, dei diritti di usufrutto su partecipazioni e di partecipazioni societarie. Pertanto, **il venir meno della comunione prima del decorso di cinque anni dal trasferimento delle quote, comporterebbe la perdita del requisito del controllo e, dunque, la decadenza dal beneficio, con il pagamento dell'imposta nella 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 [...]”.*

Donazione congiunta

DRE Lombardia n.904-1307/2018

Nel caso oggetto di istanza di interpello i genitori intendono porre in essere un operazione di riassetto societario mediante la stipula di due contestuali patti di famiglia, per effetto dei quali il padre e la madre trasferirebbero, in comproprietà ai figli pro-indiviso, rispettivamente, il 70% e il 19% delle proprie partecipazioni al capitale di una S.r.l..

Donazione congiunta

DRE Lombardia n.904-1307/2018

“[...] In sostanza, ciò che rileva, ai fini dell’applicazione dell’agevolazione, è che in capo all’avente diritto venga acquisito o integrato il controllo. Coerentemente con i chiarimenti già resi, deve ritenersi quindi che anche nel caso in cui per effetto di trasferimenti congiunti e contestuali di partecipazioni si realizzi in capo agli aventi diritto l’acquisizione del controllo societario, risultano integrati i presupposti applicativi della previsione recata all’articolo 3, comma 4-ter del TUS [...]”.

Donazione congiunta

DRE Lombardia n.904-1307/2018

*“[...] Invero, nel caso rappresentato, le due cessioni contestuali **sono finalizzate a realizzare nel loro complesso il trasferimento del controllo societario ai tre discendenti** che, sulla base di quanto dichiarato dall’istante, risulteranno titolari pro indiviso di una quota pari all’89 per cento del capitale sociale. In tal modo, viene acquisito congiuntamente il controllo di diritto richiesto dall’articolo 2359 del c.c.. Si ritiene, dunque, **che le cessioni congiunte tramite patto di famiglia**, delle quote rispettivamente del 70 per cento e del 19 per cento del capitale sociale della società [...] **ai discendenti in comproprietà possano fruire dell’agevolazione prevista dall’articolo 3, comma 4-ter del TUS** [...]”.*