

**Rivista**  
**Trimestrale di**  
**Diritto**  
**Tributario**

*Tax Law Quarterly*

*Comitato di direzione*

Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra  
Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari  
Maria Cecilia Fregni, Alessandro Giovannini, Maurizio Logozzo  
Giuseppe Marini, Salvatore Muleo, Franco Paparella  
Livia Salvini, Loris Tosi, Antonio Viotto



**G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO**

## INDICE-SOMMARIO

	<i>pag.</i>
<i>Gli Autori e i Revisori</i>	229
 <b>Dottrina</b>	
<b>P. Barabino</b> , La valorizzazione del “capitale umano” e la “modulazione” del tributo ( <i>The valorization of “human capital” and the “modulation” of taxes</i> )	233
<b>L. Del Federico</b> , I ticket d’accesso alle città d’arte: strumenti utilizzabili, quadro normativo ed autonomia impositiva dei Comuni ( <i>Tickets for access to cities of art: usable tools, regulatory framework and Municipalities’ tax autonomy</i> )	261
<b>V. Ficari</b> , La fiscalità della trasmissione familiare della ricchezza e dei patti di famiglia ( <i>Taxation of wealth family transmission and of “family agreements”</i> )	293
<b>F. Pepe</b> , “ <i>How to dismantle an atomic bomb</i> ”: osservazioni sul caso <i>Apple</i> e sulla prima giurisprudenza europea in materia di <i>rulings</i> fiscali (“ <i>How to dismantle an atomic bomb</i> ”: observations on the <i>Apple</i> case and the first European case law in the matter of tax rulings)	329
<b>C. Ricci</b> , Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche ( <i>Specifically targeted taxes between political justifications and juridical categories</i> )	357

pag.

**Giurisprudenza**

- Cass., sez. trib., 24 ottobre 2019, n. 27274 – Pres. Manzon, Rel. Nonno, con nota di **G. Mangiafico**, Accertamento con adesione, rinunciabilità del procedimento ed effetti preclusivi: per una rilettura in chiave sostanziale dei comportamenti delle parti (*Tax settlement agreement, renunciation of the procedure and foreclosure effects: a substantial reinterpretation of the parties' behaviour*) 399
- Cass., sez. trib., 8 ottobre 2020, n. 21701 – Pres. Cirillo, Rel. Federici, con nota di **D. Stefani**, Profili fiscali della cessione del “cartellino” del calciatore: il concetto di onerosità nelle cessioni a “costo zero” (*Tax profiles of contract assignment of football player: the concept of onerousness in the absence of payment*) 423
- Cass., sez. trib., 18 dicembre 2019, n. 33596 – Pres. Sorrentino, Rel. D’Orazio, con nota di **S. Zitella**, Orientamenti altalenanti sulla disapplicazione del giudicato per asserito primato del diritto dell’Unione Europea (*Fluctuating orientations on the non-application of the res judicata for the alleged primacy of European Union law*) 443

Valerio Ficari

LA FISCALITÀ DELLA TRASMISSIONE FAMILIARE  
DELLA RICCHEZZA E DEI PATTI DI FAMIGLIA

TAXATION OF WEALTH FAMILY TRANSMISSION  
AND OF "FAMILY AGREEMENTS"

*Abstract*

Le diverse forme di trasmissione familiare della ricchezza trovano riconoscimento nella disciplina delle imposte sui redditi e sulle successioni e donazioni; non sempre, però, le regole del trasferimento dell'azienda familiare sono identiche a quelle delle partecipazioni nella società familiare. La fiscalità dei patti di famiglia dovrebbe prevedere regole specifiche per le diverse disposizioni tra legittimari e per la trasmissione in via orizzontale.

**Parole chiave:** trasmissione familiare della ricchezza, patti di famiglia, imposte sui redditi, imposta sulle successioni e donazioni, proposte normative.

*The different forms of family transmission of wealth find recognition in the discipline of income taxes, inheritance and gift taxes; not always, however, the rules for the transfer of family business are identical to those applicable to transfer of the family company's shares. The taxation of "family agreements" should provide different disciplines that regulate relationships between legitimate holders and the horizontal transmission.*

**Keywords:** wealth family transmission, "family agreements", income taxes, inheritance and gift taxes, legislative proposals.

SOMMARIO:

1. Ricchezza familiare, beni "familiari" e "family business" tra diritto civile e diritto tributario. – 1.1. Il concetto di famiglia e di legame familiare/parentale come elemento presupposto della regolamentazione (anche) tributaria. Le questioni in una prospettiva normativa evolutiva. – 1.2. Le espressioni oggettive della ricchezza familiare, gli strumenti giuridici di "circolazione" della proprietà in una economia progredita, le linee normative tributarie di riferimento. – 1.3. La famiglia

come “spazio giuridico/economico”, la *ratio* della trasmissione familiare della ricchezza e l’abuso del diritto tributario. – 2. Le diverse forme di “successione” e di “circolazione” familiare della ricchezza di origine imprenditoriale. Profili generali. – 3. La fiscalità degli atti *inter vivos* a titolo gratuito od oneroso e la trasmissione familiare della ricchezza. – 3.1. La donazione di azienda e di partecipazioni nelle imposte sui redditi. – 3.1.1. Imposte sui redditi e donazione di azienda dell’imprenditore individuale a terzi ed a familiari. – 3.1.2. *Segue*: la donazione di partecipazioni da parte dell’imprenditore individuale ai familiari. – 3.2. La donazione di azienda e di partecipazioni da parte dell’imprenditore individuale ai familiari nell’imposta sulle donazioni. – 3.3. L’irrelevanza della “familiarità” nella donazione di immobili fra familiari. – 3.4. La donazione di denaro fra familiari. Donazioni dirette e liberalità indirette. – 3.5. Atti di rinuncia a titolo gratuito ed arricchimento del familiare. – 4. La fiscalità degli atti *inter vivos* di natura bilaterale contrattuale: i “patti di famiglia”. – 4.1. Atti dispositivi ed oggetti diversi a seconda dell’assegnatario. I possibili titoli di trasferimento dei diversi atti dispositivi tra gratuità ed onerosità. – 4.2. *Segue*: la trasmissione familiare della ricchezza nell’imposta sulle successioni e donazioni e la ricostruzione atomistica o unitaria del contenuto dei patti di famiglia; considerazioni generali. – 4.3. *Segue*: l’attribuzione dell’azienda o delle partecipazioni sociali dall’imprenditore al legittimario assegnatario. – 4.4. *Segue*: l’attribuzione *ex lege* da parte del legittimario assegnatario di beni, denaro, beni aziendali e/o partecipazioni con finalità di “liquidazione” del legittimario non assegnatario. – 4.5. L’attribuzione da parte dello stesso imprenditore di beni, denaro, beni aziendali e/o partecipazioni personali con finalità di “liquidazione” del legittimario non assegnatario. – 4.6. Gli effetti reddituali dell’assegnazione per l’assegnatario non legittimario già imprenditore individuale e per l’assegnatario legittimario disponente.

## 1. Ricchezza familiare, “beni” familiari e “family business” tra diritto civile e diritto tributario

### 1.1. Il concetto di famiglia e di legame familiare/parentale come elemento presupposto della regolamentazione (anche) tributaria. Le questioni in una prospettiva normativa evolutiva

Il fenomeno economico della ricchezza “familiare” ha una dimensione sia statico-patrimoniale che dinamica-gestionale; essa si coglie nei diversi “beni” (sia di primo che di secondo grado) oggetto di possibile gestione e trasferimento fra parenti nonché nella caratterizzazione familiare che esso imprime alle forme giuridiche adottate per l’esercizio di una impresa, fondata originariamente da uno o più familiari e, in ipotesi, proseguita da soggetti diversi dai “fondatori” a seguito di passaggi generazionali e “anticipazioni” della successione nella ricchezza stessa.

In tema di trasmissione della ricchezza della famiglia e di successione nell’impresa esercitata da uno o più dei suoi componenti la normazione tributaria al momento si limita a interventi circoscritti ad un singolo settore imposi-

tivo, comprendendo il più delle volte tali fattispecie all'interno di più ampie disposizioni dedicate ai trasferimenti a titolo gratuito di aziende e partecipazioni<sup>1</sup>.

Il passaggio familiare (e non solo generazionale) dell'impresa e della ricchezza imprenditoriale di famiglia si esprime, in realtà, non solo in ambiti di natura successoria ma anche in altri "spazi" giuridico/economici.

I legami parentali definiscono, infatti, un insieme di possibili relazioni soggettive economiche non necessariamente verticali cioè circoscritte alla successione ereditaria ed agli istituti successori ma anche orizzontali<sup>2</sup> la cui esistenza nel (nuovo) diritto (economico) della famiglia non può essere ignorata dal diritto tributario della (ricchezza e dell'impresa di) famiglia.

La dinamica storico-economica del c.d. *family business* esprime l'esigenza di strumenti e soluzioni giuridiche funzionali alle esigenze concrete sia dei soggetti fra loro parenti sia della conservazione evolutiva dell'impresa familiare e del suo avviamento.

Di qui la necessità che la regolamentazione fiscale della trasmissione familiare della ricchezza (imprenditoriale) assolva appieno ad un ruolo funzionale/promozionale, che eviti di pregiudicare il valore (anche) costituzionale della conservazione dell'impresa come soggetto e come attività, con particolare riguardo al mondo delle piccole e medie imprese di cui si sostanzia il panorama italiano.

È senza dubbio il momento che il legislatore faccia propria la ratio della Raccomandazione della Commissione europea n. 94/1069 del 7 dicembre 2014 che invitava gli Stati a rimuovere ostacoli di natura fiscale ai buoni esiti della successione familiare e del passaggio generazionale delle imprese<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Si cita la disciplina dei conferimenti di azienda da parte di società (familiari) *ex art. 176 del TUIR*, dei conferimenti di partecipazioni di controllo e di collegamento *ex art. 175 del TUIR* nonché dei conferimenti di partecipazioni di minoranza ora compresi in base all'art. 177, comma 2 *bis* del TUIR nel perimetro della neutralità fiscale che consente di mantenere latenti le eventuali plusvalenze; in tutti questi casi si delineano efficaci strumenti giuridici con effetti fiscali fisiologicamente dedicati sia per l'evoluzione della forma individuale sia per la successione e ripartizione della ricchezza imprenditoriale familiare tra i diversi membri della famiglia.

<sup>2</sup> Sulle diverse sedi di rilevanza ai fini tributari cfr. approfonditamente TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte II*, Torino, 2015, *passim*, spec. pp. 1 ss. 141 ss.; tra gli altri, per singole prospettive di analisi, GIOVANNINI, *Famiglia e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, p. 232 ss.

<sup>3</sup> Su cui si sofferma anche Cass., sez. trib., 19 dicembre 2018, n. 32823 (Pres. Chindemi, Rel. Stalla) pur non valorizzando tale elemento ai fini di una valutazione giuridica unitaria delle diverse disposizioni conseguenti al patto di famiglia.

La legislazione tributaria non sempre apprezza tale realtà in modo omogeneo; essa, talvolta, considera solo alcune delle possibili forme di trasmissione, valorizzando la funzione anticipatoria della successione e non anche quella di garanzia della prosecuzione dell'attività economica originariamente intrapresa da uno o più membri della famiglia.

Si nota, spesso, una delimitazione soggettiva verticale che presuppone una successione familiare solo dal genitore ai figli; in altri e più rari casi, l'ambito normativo è più ampio comprendendo, talvolta implicitamente, anche trasferimenti "orizzontali" tra fratelli.

Il tessuto normativo tributario (in particolare, quello agevolativo) è suscettibile, nella sua applicazione, di una interpretazione funzionale e non meramente letterale, valorizzando la neutralità delle forme e delle relazioni giuridico/familiari rispetto al fine, condividendo, così, una oggettivizzazione della disciplina priva di delimitazioni soggettive irragionevoli<sup>4</sup>.

La fiscalità della trasmissione familiare della ricchezza e del passaggio generazionale, per ragioni di eguaglianza e di equivalenza tra gli strumenti e i beneficiari degli atti dispositivi, dovrebbe, infatti, riconoscere la successione anche orizzontale nella ricchezza familiare imprenditoriale in termini di prosecuzione dell'impresa, obiettivo non alternativo all'anticipazione della successione.

Per giungere a ciò occorre valorizzare il requisito della parentela non solo in linea retta ma anche collaterale, in "direzioni" diverse da quella dei discen-

---

La stessa Corte cost., 23 giugno 2020, n. 120 (Pres. Cartabia, Rel. Antonini) par. 3.1 ha, di recente, richiamato le passate raccomandazioni comunitarie che invitano i legislatori ad evitare che oneri fiscali siano un ostacolo al passaggio generazionale delle piccole-medie imprese; per un commento vedasi GALLO, *Introduzione del dibattito sulla costituzionalità delle imposte successorie e sulle donazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, II, p. 2110 ss. nonché CORASANTI, *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, *ibidem*, p. 1889 ss. ove si evidenzia l'auspicata ma non avvenuta sentenza additiva; si aggiunga STEVANATO, *Successioni d'impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità e principio di eguaglianza*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2021, p. 5 ss.

Sull'esigenza di tutelare la successione familiare della ricchezza per atti tra vivi quale interesse meritevole rispetto "a carichi tributari eccessivi" cfr., tra gli altri, GAFFURI, *Note riguardanti la novellata imposta sulle successioni e donazioni*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 444.

<sup>4</sup>L'analisi della disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni è sintomatica della problematica e dell'esigenza di intervento. In un caso essa offre definizioni ampie come quella di "parenti in linea retta" in cui l'art. 5 del D.Lgs. n. 346/1990 annovera "anche i genitori e i figli naturali, i rispettivi ascendenti e discendenti in linea retta, gli adottanti e gli adottati, gli affiliati e gli affiliati"; in altri, invece, in materia di agevolazione, si delimita l'ambito soggettivo come accade per il concetto di "discendente" contenuto nell'art. 3, comma 4 *ter* del D.Lgs. n. 346/1990 evidentemente distinto da quello di parente e coniuge.

denti ovvero quelle dei soggetti legati da vincoli parentali e, quindi, per legge ipotetici beneficiari, attraverso disposizioni successorie, di incrementi patrimoniali identici per destinazione a quelli dei discendenti attraverso strumenti pattizi *inter vivos*<sup>5</sup>.

Una normazione ancorata a termini soggettivi solo “verticali” (*i.e.* riguardando solo i discendenti) offre il fianco a possibili profili di illegittima differenziazione *ex art. 3 Cost.* laddove, pur nella persistenza del carattere familiare della base proprietaria e della conservazione dell’azienda di genesi familiare, la proprietà dell’azienda o delle partecipazioni nella società proprietaria dell’azienda venisse trasferita tra fratelli e non tra eredi oppure tra coniugi (anche per l’assenza di figli).

La prospettiva moderna ed attuale delle disposizioni tributarie “a rilevanza familiare” non è solo quella dell’anticipazione della successione ma, invece, (anche e soprattutto) di trasmissione e continuità della ricchezza (dall’impresa) familiare.

La qualificazione familiare della ricchezza dovrebbe, infatti, rendere sempre più neutrale la scelta delle forme di direzione della successione (orizzontale o verticale)<sup>6</sup>.

Una concreta riflessione può aiutare a comprendere.

L’azienda familiare in senso oggettivo (sia essa dell’imprenditore individuale o di una società a base familiare) non è mai scissa dall’avviamento che alla stessa è riferibile; se ciò è vero, la disciplina giuridica-tributaria della trasmissione familiare della ricchezza (imprenditoriale) dovrebbe promuovere il mantenimento dell’assetto aziendale ed evitare che si disperda la capacità produttiva (*alias* il *goodwill*) che il fondatore ha creato.

Se le plurime forme di successione familiare della ricchezza sono espressione di una stessa libertà della persona, si deve garantire l’innegabile esigenza

---

<sup>5</sup> È il caso, ad esempio, dell’originario testo dell’art. 3, comma 4 *ter*, D.Lgs. n. 346/1992; si veda Corte cost., 23 giugno 2020, n. 120, cit., par. 5: in questa circostanza la Corte costituzionale ha ritenuto (non condivisibilmente nel senso da noi proposto nel testo) esaurita la fattispecie della “continuità generazionale dell’impresa” nel solo “ambito dei discendenti nella famiglia” assumendosi “eccedente rispetto al *favor familiae* espresso dall’art. 29 Cost.” la finalità di agevolare una continuità in senso anche orizzontale trattandosi di una agevolazione per la sola successione tramite discendenza e non per la successione familiare della ricchezza in ogni forma essa possa avvenire a favore di familiari anche non discendenti.

<sup>6</sup> Lo osservava già ZIZZO, *I trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali per successione o donazione*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1352 richiamando il valore sociale dell’impresa e la necessità che esso sia conservato con pari regole nelle possibili diverse modalità del passaggio generazionale.

di eguaglianza del trattamento fiscale degli atti dispositivi<sup>7</sup>.

L'anticipazione della successione ai discendenti non costituisce il nucleo esclusivo del fenomeno della trasmissione familiare della ricchezza e del passaggio generazionale; sebbene i figli costituiscano i naturali beneficiari della trasmissione il livello orizzontale della successione e della sua regolamentazione non può essere, però, differenziato a parità di idoneità alla prosecuzione.

La disciplina fiscale del patto di famiglia cui si dedicherà nel prosieguo attenzione è emblematica della incoerenza tra la delimitazione soggettiva della regolamentazione fiscale e lo "spazio giuridico-economico" interessato dall'istituto, soprattutto vista la natura contrattuale dello strumento.

In particolare, infatti, la delimitazione soggettiva fissata per l'irrelevanza ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni pone alcuni dubbi sulla legittimità dal punto di vista costituzionale della stessa caratterizzata da una direzione verticale discendente.

Posto il fenomeno del tipo contrattuale "patti di famiglia" in una visione sistematica della trasmissione familiare della ricchezza, il ristretto ambito fissato dalla disposizione tributaria nel senso della direzione verticale/discendente tipica della successione *mortis causa* andrebbe ad escludere altre espressioni contrattuali della libertà individuale meritevoli *ex art.* 1322 c.c. impedendo il pieno raggiungimento della finalità tutelata mirata alla promozione della trasmissione familiare della ricchezza.

Il dubbio potrebbe essere fugato solo dimostrando che la trasmissione della ricchezza imprenditoriale familiare in senso verticale sia diversa, quanto a meritevolezza, da quella in senso orizzontale; l'omogeneità è, invece, percepibile qualora si assuma come obiettivo della normativa *de qua* garantire la trasmissione della ricchezza derivante dall'impresa familiare e non la mera anticipazione di effetti successori.

## 1.2. *Le espressioni oggettive della ricchezza familiare, gli strumenti giuridici di "circolazione" della proprietà in una economia progredita, le linee normative tributarie di riferimento*

Nella direzione dell'analisi fino ad ora segnata occorre considerare che la

---

<sup>7</sup> Spunti di riflessione anche in MASTROIACOVO, *Imposizione indiretta del passaggio generazionale dell'azienda tra regimi agevolati e criticità di sistema*, in AA.VV., *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, a cura di Ficari-Mastroiacovo, Torino, 2014, p. 668; tra quanti hanno rilevato la *ratio* della disciplina fiscale del passaggio generazionale e dei patti di famiglia anche nella esigenza di salvaguardare il valore economico riferibile alla continuazione e all'avviamento vedi GAFFURI *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, p. 496.

ricchezza familiare ha molteplici forme e “rappresentazioni” giuridiche di diverso livello.

Essa, oltre a essere disponibile seguendo “linee” sia “verticali” che “orizzontali”, ha una consistenza eterogenea.

Sebbene sia ancora tangibile nella nostra società civile la permanenza di rilevanti posizioni personali di *rentier* in cui la proprietà della ricchezza è circoscritta ai soli beni immobili urbani (appartamenti, palazzi) ed agricoli di diretta titolarità, si nota il via via più diffuso ricorso a strutture societarie direttamente titolari degli *assets*.

La ricchezza imprenditoriale familiare di natura non statica ma dinamica è riferibile ad imprese individuali (o società semplici immobiliari anche di mero godimento) ad alta patrimonializzazione e redditività e, più raramente, a società strutturate o a gruppi societari familiari.

Nella relativa fiscalità la distinzione fra beni di primo e di secondo grado sembra manifestare una certa equivalenza economica e perdere quella autonomia in punto di regime giuridico tributario che si è confermata ai fini dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 in materia di imposta di registro<sup>8</sup>.

In un contesto di normazione agevolativa e non di contrasto, infatti, le forme di trasmissione familiare della ricchezza e l'incorporazione di essa in partecipazioni dovrebbero giustificare una identità di regime coerente con l'identità di realtà ed effetti economici.

È innegabile che la titolarità di partecipazione societarie nell'evoluzione dell'economia e della ricchezza (anche) familiare costituisce lo strumento giuridico naturale e più immediato per disporre economicamente di *assets* e di aziende gestiti dai membri della famiglia nelle vesti sia di soci che di amministratori; aziende, immobili, beni immateriali non sono, infatti, più così frequentemente di titolarità di singole persone fisiche (genitori).

Si tratta di una alternativa fisiologica all'ordinamento giuridico tributario (anche non) tributario.

L'eterogeneità delle forme di ricchezza si accompagna alla pluralità delle forme di circolazione cui riferire, come loro ragione giuridico-economica, i fenomeni della successione familiare e del passaggio generazionale<sup>9</sup>.

Un'economia evoluta dovrebbe vedere la più ampia diffusione di soggetti societari, anche unipersonali<sup>10</sup>, beneficiando della fiscalità societaria che offre

---

<sup>8</sup> Si veda la chiara pronuncia Corte cost., 21 luglio 2020, n. 158.

<sup>9</sup> In tal senso anche TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte II*, cit., p. 331 ss.

<sup>10</sup> In coerenza con il tipico individualismo italico.

regole ed istituti dedicati sin dalle modifiche apportate dalla c.d. riforma Tremonti dei primi anni 2000<sup>11</sup>.

### 1.3. *La famiglia come “spazio giuridico/economico”, la ratio della trasmissione familiare della ricchezza e l’abuso del diritto tributario*

La famiglia costituisce un *unicum* giuridicamente autonomo nella realtà economico/sociale.

La sua unicità dovrebbe, allora, essere ben apprezzata nell’affrontare il rapporto tra la scelta di tempi, forme e modalità della trasmissione familiare della ricchezza e l’art. 10 *bis* della L. n. 212/2000 il quale, in materia di “*Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*”, regola gli strumenti di contrasto agli effetti (solo) tributari delle scelte individuali.

Il punto è delicato: poiché nella dinamica della produzione e trasmissione della ricchezza familiare molteplici sono gli strumenti giuridici e le forme in cui la libertà individuale si esprime al fine di meglio perseguire l’interesse economico del singolo<sup>12</sup> è evidente che l’Agenzia avocherà un potere di sindacato degli effetti fiscali delle scelte.

Se si eccettuano specifiche misure di contrasto in tema di redditi diversi e di determinazione di valori imponibili negli scambi intrafamiliari<sup>13</sup> nonché di indeducibilità di costi per il lavoratore autonomo e l’imprenditore individuale<sup>14</sup>, l’art. 10 *bis* citato senza dubbio potrebbe trovare applicazione nel *family business* e nella trasmissione familiare della ricchezza.

---

<sup>11</sup> Si pensi alle norme tributarie che aprono all’articolazione di una impresa a natura familiare in forma di gruppo, attraverso la creazione con conferimenti o scissioni di *holding* familiari, di società finanziarie e di società operative nella piena conservazione dell’originaria caratterizzazione ma anche in una operatività gestionale che ben può garantire a tutti i membri della famiglia ruoli attivi, fermo il diritto (invidiabile) di limitarsi ad incassare i dividendi; si ricordi anche la trasformazione (impropria) dall’impresa individuale a quella societaria, la creazione di *holding* tra il fondatore con i familiari e le società operative e la circolazione tra familiari delle partecipazioni in un gruppo a base familiare.

<sup>12</sup> Per la pluralità di ipotesi vedi, per tutti nonché per le diffuse citazioni, TURCHI, *La famiglia nell’ordinamento tributario. Parte II*, cit., pp. 183 ss., 194 ss., 216 ss.

<sup>13</sup> L’art. 67, comma 1, lett. *h ter*), del TUIR che considera reddito diverso “*la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell’impresa a soci o familiari dell’imprenditore*”.

<sup>14</sup> L’art. 54, comma 6 *bis* del TUIR n. 917/1986 nega la deduzione dei compensi erogati dal lavoratore autonomo “*al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età*” nonché “*agli ascendenti*” per “*il lavoro prestato o l’opera svolta nei confronti dell’artista o professionista*”; di analogo tenore il successivo art. 60.

Tutta una serie di “operazioni”<sup>15</sup> realizzabili anche tra familiari, godendo di neutralità fiscale o di imposizioni attenuate o rinviate al momento dell’emersione di plusvalenza, sono suscettibili di (sindacato di) opponibilità ai fini fiscali<sup>16</sup>.

A fronte del potere che la menzionata disposizione attribuisce agli uffici, merita di essere ricordata, però, l’esclusione di qualsiasi natura abusiva per quelle operazioni riconducibili a “*valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa*”: è indubbio che l’esigenza di successione e trasmissione familiare delle ricchezze, nelle modalità più opportune per la conservazione ed evoluzione dell’originario assetto così come scelte dalle parti e difficilmente normalizzabili da parte degli uffici, si deve apprezzare rispetto alla generale disposizione del comma 3 dell’art. 10 *bis*.

Parimenti rilevante ai fini della opponibilità degli effetti fiscali della scelta individuale è il successivo comma 4 che, in termini di principio generale, rende “*ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*”.

La pianificazione della trasmissione nonché la riorganizzazione in senso evolutivo e non liquidatorio degli assetti familiari per garantire la continuità dell’impresa sono valori oggettivi, di per sé rilevanti.

---

<sup>15</sup> Es. mere donazioni, donazioni e successive vendite da parte dei donatari, intestazioni di partecipazioni, intestazioni societarie di beni e godimento personale, trasferimenti della residenza fiscale, quotazione di valori di scambio intrafamiliari, costituzione di società di capitali a base familiare, conferimenti di partecipazioni in una società di famiglia ed esecuzione di accordi definiti in un patto di famiglia.

Per alcune casistiche si rinvia a ROMITA-VASELLI *L’abuso del diritto nel family buy out. Note critiche alla posizione dell’Agenzia delle Entrate*, in *Boll. trib.*, 2020, p. 178 ss.; DELLA VALLE, *Family buy out e abuso del diritto*, in *Il Fisco*, 2019, p. 3807 ss.

Vedasi anche Agenzia delle Entrate risposta ad interpello 30 ottobre 2019, n. 450 sul conferimento di partecipazioni della società familiare in una *holding* e disposizione in base al patto di famiglia non applicando l’imposta sulle donazioni.

In giurisprudenza segnali di apprezzamento per la «libertà della pianificazione della successione da parte dei genitori» rispetto alla quale «nulla impone al contribuente di optare, nell’espressione della propria autonomia negoziale, per la soluzione più onerosa sul piano fiscale» si trovano (anche per citazioni di precedenti conformi) in Cass., 4 giugno 2020, n. 10561 (Pres. Sorrentino, Rel. Ceniccola).

Sul rapporto tra natura familiare e disciplina delle società di capitali vedi FICARI, *S.r.l. Profili tributari*, in *Trattato delle s.r.l.*, a cura di Ibba-Marasà, VIII, Padova, 2012, pp. 137 ss., 315 ss.

<sup>16</sup> Sui diversi *rulings* cfr. CONTRINO, *Passaggio generazionale delle imprese e imposte sui redditi: patologia/fisiologia di operazioni straordinarie e atti negoziali alla luce della prassi amministrativa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 26 ottobre 2020.

Si tratta, per così dire, di una ragione economica autoreferenziale: segue, infatti, una normale logica<sup>17</sup> la scelta di ottimizzare la gestione dell'impresa familiare e della sua ricchezza ricorrendo agli strumenti offerti dall'ordinamento per raggiungere l'obiettivo della trasmissione.

Ciò non toglie, ovviamente, che i comportamenti adottati possano tradire tale meritevole finalità, smentendo *ex post* la "finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa"<sup>18</sup> familiare ad esempio con esiti liquidatori e non conservativi dell'attività e dell'azienda trasferita in neutralità.

## 2. Le diverse forme di "successione" e di "circolazione" familiare della ricchezza di origine imprenditoriale. Profili generali

Si è già rilevato che la ricchezza familiare come valore economico si esprime nella titolarità di singoli beni o di partecipazioni nella società a base familiare o di origine familiare.

Nonostante ciò, le singole norme tributarie non sono sempre dedicate alle specifiche forme di "successione" e di "circolazione" familiare in e di tali forme di ricchezza<sup>19</sup>.

Esse si riferiscono spesso solo genericamente alla fattispecie della "cessione" (di beni aziende e partecipazioni).

Solo in alcuni di questi casi si valorizza il relativo titolo (gratuito, oneroso, corrispettivo)<sup>20</sup> del trasferimento differenziando una ipotesi dall'altra.

Più raramente, inoltre, il legislatore tributario ha individuato una precipua regolamentazione ma alla sola all'azienda (familiare) e non anche alle partecipazioni nella società (proprietaria dell'azienda) familiare.

<sup>17</sup> Per ricorrere allo stesso lessico dell'art. 10 *bis* quando menziona le "normali logiche di mercato".

<sup>18</sup> Così espressamente l'art. 10 *bis*; su tale profilo della disposizione cfr., tra gli altri, AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di Della Valle-Ficari-Marini, Torino, 2016; adde, FICARI, *Virtù e vizi della nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione tributaria ex art. 10 bis della l. n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, p. 312 ss.

<sup>19</sup> Sulla pluralità delle forme e degli oggetti anche MASTROIACOVO, *Imposizione indiretta del passaggio generazionale*, cit., p. 654 ss.

<sup>20</sup> Sulla dipendenza del regime fiscale dal contenuto in tali qualificazioni civilistiche FEDELE, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 528 ss.

Si aggiungano FICARI, *Corrispettività, onerosità e gratuità nella fiscalità di impresa*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, I, p. 273 ss. nonché in AA.VV., *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, cit., p. 1 ss.; MASTROIACOVO, *La rilevanza dei profili funzionali nella disciplina sostanziale dei tributi*, *ibidem*, p. 83 ss.

Tutto ciò emerge, come si vedrà a breve, approfondendo le plurime fattispecie che compongono le maxicategorie degli atti *mortis causa* e *inter vivos* nel contesto tributario.

A) La successione dell'erede costituisce l'ipotesi più frequente di trasmissione familiare della ricchezza.

Escludendo, per ora, l'analisi della disciplina dei patti di famiglia contenuta nell'art. 3, comma 4 *bis* del D.Lgs. n. 346/1990 la disciplina dell'imposta sulle successioni non si occupa espressamente della successione *mortis causa* nella "ricchezza" familiare di origine imprenditoriale.

La natura imprenditoriale dei beni, del disponente e dell'eventuale ente beneficiario (ove per testamento si voglia arricchire una società ad es. a base familiare) di una disposizione testamentaria non è apprezzata dall'art. 3, commi 1 e 2 per escludere da imposizione alcuni trasferimenti ad enti diversi dalle persone fisiche.

B) Molto più articolata è la situazione all'interno del genere degli atti dispositivi *inter vivos* rispetto ai quali la disciplina sia delle imposte sui redditi che dell'imposta sulle donazioni di cui al D.Lgs. n. 346/1990 offre indicazioni specifiche.

In ordine agli atti a titolo gratuito la regolamentazione è incentrata non esclusivamente sulla natura familiare del donatario ma, invece, sulla particolare natura del bene trasferito se il trasferimento avviene a favore di un familiare; il legislatore si è interessato solo di alcune delle possibili forme di ricchezza familiare, nella chiara intenzione di promuovere una circolazione di ricchezza che abbia già assunto una veste imprenditoriale.

Di qui la netta diversità a seconda che l'atto dispositivo abbia ad oggetto azienda e partecipazioni oppure immobili e denaro.

Peraltro, non ricevono ad oggi una specifica disciplina né la donazione/liberalità indiretta interfamiliare né gli atti di rinuncia a titolo gratuito che provochino un arricchimento del familiare.

Con riguardo alle liberalità indirette, sebbene genericamente ricomprese, ai soli fini dell'imposte sulle donazioni, nel disposto dell'art. 1, comma 4 *bis* del D.Lgs. n. 346/1990, la loro assoggettabilità è esclusa se "*collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende*".

A ben vedere l'esperienza insegna che la maggior parte delle liberalità indirette ha luogo tra parenti, in senso sia orizzontale che verticale, quando il beneficiario ha necessità di acquistare un immobile o un'azienda; si tratta, però, di

una ipotesi di trasmissione familiare di ricchezza (solo) monetaria e di natura strumentale ad un investimento la cui effettiva realizzazione costituisce la vera ragione economica della disposizione; di qui una evidente “colorazione” onerosa assolutamente non trascurabile sul piano della disciplina fiscale applicabile.

C) Una circostanza che esprime una sempre più diffusa contrattualizzazione della trasmissione familiare della ricchezza e anticipazione delle disposizioni testamentarie è il ricorso ad atti *inter vivos* sia unilaterali che bilaterali nei quali, a vario modo, emergono interessi economici del disponente se non, addirittura, assetti pienamente corrispettivi.

In questo contesto si collocano i c.d. patti di famiglia cui dedicheremo successiva attenzione.

### 3. *La fiscalità degli atti inter vivos a titolo gratuito od oneroso e la trasmissione familiare della ricchezza*

#### 3.1. *La donazione di azienda e di partecipazioni nelle imposte sui redditi.*

Lo strumento della donazione, per sua tradizione circoscritto a donanti persone fisiche e di natura gratuita, trova una distinta regolamentazione (e, forse, riqualificazione) a seconda della qualifica imprenditoriale o meno del donante e dell’oggetto dell’atto dispositivo (azienda e/o partecipazioni).

Non sempre la fattispecie normativa è soggettivamente delimitata a quanti siano fra loro parenti potendo, quindi, ricondursi il fenomeno della trasmissione della ricchezza familiare a quello, invece, della trasmissione dell’“impresa” individuale, frequentemente caratterizzato da intenzioni dispositive intra-familiari.

Inoltre, ove non tipizzata espressamente, la donazione potrebbe alternativamente rientrare tra gli atti a titolo gratuito od oneroso laddove si apprezzi l’interesse in concreto effettivamente soddisfatto.

##### 3.1.1. *Imposte sui redditi e donazione di azienda dell'imprenditore individuale a terzi ed a familiari*

Un primo settore è l’imposizione sul reddito e la disciplina delle plusvalenze aziendali.

1. Nel caso in cui il donante imprenditore individuale trasferisca la sua unica azienda<sup>21</sup> non si realizzano plusvalenze imponibili ai fini del reddito di im-

---

<sup>21</sup> Con palese ed irragionevole discriminazione a danno del trasferimento delle partici-

presa ai sensi dell'art. 58 del TUIR n. 917/1986 a condizione che il donatario assuma l'azienda agli stessi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa donante.

Come si nota, l'articolo non menziona il legame familiare; il regime, tuttavia, trova nei fatti frequente applicazione alle disposizioni tra genitore e parente volte a garantire la continuazione dell'attività originariamente iniziata o, comunque, di tradizione familiare attraverso una neutralità fiscale condizionata.

Il nucleo della neutralità risiede nella stessa condizione che caratterizza quella delle operazioni societarie straordinarie<sup>22</sup> ovvero la continuità dei valori fiscali dei beni aziendali senza possibilità di iscrizione ai fini fiscali di valori nuovi che lascino intassate plusvalenze latenti, ciò a prescindere da diverse iscrizioni di valori civilistici<sup>23</sup>.

2. Il riferimento alla famiglia è, invece, adottato per regolamentare l'ipotesi in cui, alla morte dell'imprenditore individuale, la costituita società tra gli eredi sia sciolta e in sede di assegnazione l'azienda resti ad uno solo degli eredi.

Qualora ciò accada trascorsi 5 anni dallo scioglimento, ai sensi dell'art. 58 del TUIR non vi sarà tassazione delle plusvalenze se l'erede assegnatario, nelle vesti di imprenditore individuale, conservi gli stessi valori fiscali che l'azienda aveva in capo alla società.

Sia nell'una che nell'altra ipotesi il prelievo avrà luogo in occasione dell'eventuale vendita dell'azienda da parte del donatario o del familiare ex socio assegnatario, sempre che il corrispettivo sia superiore al valore fiscalmente riconosciuto ereditato a seguito della donazione o assegnazione.

L'imposizione è, quindi, rinviata ad un momento successivo ed in capo al familiare donatario/assegnatario se e quando cederà e solo a determinati valori.

Si nota un limitato coordinamento delle regole dettate per l'imposizione sul reddito con l'art. 3, comma 4 *ter* del D.Lgs. n. 346/1992 anch'esso inteso a escludere l'imposizione sulle successioni e donazioni quando vi sia la prose-

---

zioni nella società (soprattutto se unipersonale) proprietaria dell'azienda familiare; lo osserva anche TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte II*, cit., p. 348.

<sup>22</sup> Vedi tra gli altri PAPARELLA, *Le operazioni straordinarie nell'ordinamento tributario*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, a cura di Della Valle-Ficari-Marini, Torino, 2009, p. 3 ss.; ID., in FANTOZZI-PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, p.321 ss.

<sup>23</sup> Cfr. sul punto per tutti TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte II*, cit., p. 339 ss.

cuzione dell'impresa cui inerisce l'azienda o il ramo di azienda trasferito oppure la detenzione delle partecipazioni ricevute dal *de cuius* o donante per almeno cinque anni dal trasferimento.

Alcune differenze si evidenziano tra i due settori impositivi.

In aggiunta alla prosecuzione dell'impresa, ai fini delle imposte sui redditi è richiesta una continuità dei valori fiscali dei beni plusvalenti così come non è contemplata l'eventualità che l'oggetto della trasmissione sia non un'azienda ma, invece, una partecipazione societaria.

In altri termini è la situazione più evoluta in cui il soggetto già imprenditore individuale in vista della trasmissione familiare abbia previamente conferito l'azienda in una *newco* es. unipersonale per poi disporre non più come imprenditore individuale delle quote nella conferitaria è sconosciuta ai fini (della non imposizione) dei redditi diversi.

La cessione a parenti in linea retta od orizzontale delle quote nella società conferitaria dell'azienda, in assenza della previa qualifica di imprenditore individuale del cedente condurrebbe alla categoria dei plusvalenze imponibili come redditi diversi *ex art. 67* del TUIR solo se la cessione avesse un titolo oneroso anche se non corrispettivo, cioè se con essa il trasferente abbia inteso soddisfare un interesse economico e ciò non è da escludersi rispetto alla finalità del passaggio generazionale della ricchezza imprenditoriale familiare.

Si ha conferma di ciò nel disposto dell'art. 176, comma 2 *bis* del TUIR il quale, in tema di conferimenti dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, da un lato, riconosce l'onerosità del trasferimento riconducendo lo stesso al comma 1, lett. c) dell'art. 67 ma, dall'altro, condiziona l'imponibilità solo alla esistenza di un differenziale rispetto all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda assunto come valore fiscale di partenza anche delle partecipazioni post conferimento.

3. Nell'ipotesi in cui la trasmissione avvenga a favore di un parente che già abbia la qualifica di imprenditore individuale, il donatario, ricevendo l'azienda o il ramo di azienda a titolo liberale, potrebbe manifestare una sopravvenienza attiva imponibile *ex art. 88, comma 3, lett. b)* del TUIR<sup>24</sup> in base al quale sono imponibili "*i proventi ... in natura conseguiti a titolo di ... liberalità*".

Laddove l'atto di donazione esplicitasse non solo la natura aziendale del

---

<sup>24</sup> Cfr. in tal senso CAPOLUPO, *Effetti della (incerta) natura giuridica del patto di famiglia: sul relativo regime fiscale*, in *Il Fisco*, 2016, p. 3851; *contra* CTP Matera, 29 novembre 2017, n. 350 con commento di TORTORELLI, *L'azienda acquisita con patto di famiglia non genera una sopravvenienza attiva*, in *Il Fisco*, 2018, p. 390.

compendio ma la sua utilizzabilità nell'attività imprenditoriale del donatario nella logica della prosecuzione e rafforzamento di attività imprenditoriali di tradizione familiare oppure tra l'azienda ceduta e quella già utilizzata dal donatario vi fosse identità<sup>25</sup> si potrebbe dubitare della natura liberale/gratuita per volgere attenzione alla natura onerosa ed alla possibile qualificazione dell'atto dispositivo come versamento in natura "a fondo perduto o in conto capitale".

Se così fosse, la natura di imprenditore individuale del beneficiario precluderebbe l'irrilevanza reddituale in quanto il comma 4 dell'art. 88 contempla solo i versamenti in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale a favore di società di capitali soggetti passivi IRES e non anche di imprenditore individuali.

### 3.1.2. Segue: la donazione di partecipazioni da parte dell'imprenditore individuale ai familiari

Con riguardo alla donazione di partecipazioni (in una società familiare) da parte di una persona fisica imprenditore individuale essa non gode dell'esclusione di cui all'art. 58 letteralmente indirizzata alla sola azienda.

Il legislatore, esponendosi a fondate censure di costituzionalità, non ha, quindi, per ora equiparato<sup>26</sup> l'azienda familiare alla totalità delle partecipazioni nella società che ne ha la proprietà a seguito di un previo conferimento.

Di conseguenza, il trasferimento delle partecipazioni in una società es. conferitaria di un ramo dell'azienda dell'impresa individuale, possedute da un genitore imprenditore individuale e da questi iscritte come immobilizzazioni, darà luogo a plusvalenze salvo che sussistano le condizioni per l'applicazione della *pex ex* art. 87 del TUIR.

### 3.2. La donazione di azienda e di partecipazioni da parte dell'imprenditore individuale ai familiari nell'imposta sulle donazioni

La donazione di azienda e di partecipazioni, atto di disposizione astrattamente assoggettabile ma, in realtà, escluso dal campo di applicazione IVA,

---

<sup>25</sup> Si pensi alla situazione in cui il genitore avesse due rami di azienda; ne abbia donato uno al figlio/a e, successivamente, provveda alla donazione di quello residuo utilizzato in una impresa che il genitore non intende più proseguire per ragioni di età o per motivi personali.

<sup>26</sup> Diversamente da quanto, invece, ha fatto l'Agenzia delle Entrate ai fini dell'imposta di registro *ex* art. 20 del TUR vecchia versione quando ha equiparato la cessione della totalità o maggioranza delle partecipazioni alla cessione di azienda, seguendo una prassi che si dovrebbe immediatamente interrompere all'esito della sentenza della Corte cost., 21 luglio 2020, n. 158 (Pres. Cartabia, Rel. Antonini).

non è riconducibile al novero dei trasferimenti assoggettati all'imposta sulle donazioni *ex* commi 4 *bis* e 4 *ter* dell'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1992<sup>27</sup> in presenza di condizioni tassative:

– la disposizione deve avere natura liberale e gratuita, quindi non onerosa o corrispettiva;

– se si tratta di una partecipazione in una società residente soggetta passiva all'IRES (quindi non le società di persone) essa deve consentire ai donatori di acquisire o integrare (ove già titolari di partecipazioni) il controllo *ex* art. 2359, comma 1, n. 1 c.c.<sup>28</sup> anche attraverso il trasferimento di più pacchetti di minoranza<sup>29</sup>;

– in entrambi i casi gli aventi causa (donatori o eredi) per non meno di 5 anni dalla data del trasferimento, a seconda dei casi, devono:

- i) proseguire l'impresa oppure
- ii) detenere il controllo così acquisito.

Premesso che la disposizione offre il fianco ad un dubbio di legittimità comunitaria perché esclude le partecipazioni in società non residenti in Italia ma residenti in altri Stati UE nonostante l'azienda (nel caso che interessa di tradizione familiare) possa essere presente anche in un altro Stato UE<sup>30</sup>, si deve riconoscere che la stessa riesce a coniugare in termini ragionevoli e chiari l'esigenza di valorizzare la continuità dell'impresa familiare come fondamento di una fiscalità differenziata con l'interesse erariale ad un periodo minimo di conservazione del carattere, appunto, familiare attraverso la prosecuzione dell'im-

---

<sup>27</sup>Altra strada, priva, però, di una successione tra familiari nella ricchezza e nell'azienda familiare, è quella in cui le partecipazioni siano trasferite per donazione (o testamento) ad una fondazione la quale abbia, però, "come oggetto esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità" e, quindi, ai sensi del comma 1 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990 possa beneficiare della non applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni (cfr. Agenzia delle Entrate risposta ad interpello n. 441/2020 la quale, per, individua per l'eventuale plusvalenza da vendita come costo iniziale il valore normale (e non, invece, il valore fiscale) della partecipazione alla data di apertura della successione o della donazione).

<sup>28</sup>Sulla sufficienza della donazione della nuda proprietà vedi CTR Lazio, 22 gennaio 2019, n. 186.

<sup>29</sup>Così anche TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte II*, cit., p. 373.

<sup>30</sup>Lo evidenzia anche MASTROIACOVO, *L'imposizione indiretta*, cit., p. 664; in senso conforme al testo si veda l'*obiter dictum* di Corte cost., 23 giugno 2020, n. 120, par. 4.4 (Pres. Cartabia, Rel. Antonini) in cui si legge espressamente che l'agevolazione, a parità di condizioni, andrebbe estesa anche al trasferimento di quote ed azioni in società non residenti in Italia ma comunitarie.

presa o il mantenimento del controllo sulla società proprietaria dell'azienda, senza discriminare in alcun modo azienda e partecipazioni di controllo come espressioni economicamente equivalenti della ricchezza familiare.

Resta, comunque, un ulteriore profilo soggettivo irrisolto: quello dei beneficiari dell'attribuzione, individuati *ex lege* nei discendenti e nel coniuge; si lascia, così, aperta la possibilità di comprendere accanto ai discendenti in linea retta anche quelli in linea collaterale.

Sebbene la giurisprudenza abbia aderito alla tesi restrittiva, sulla base della necessità di una stretta interpretazione della norma in ragione della sua natura agevolativa<sup>31</sup>, l'indubbia valenza funzionale della fiscalità del passaggio generazionale dovrebbe consentire di valorizzare tutte le forme in cui si può sostanziare la trasmissione dell'azienda familiare all'interno della famiglia nelle sue diverse "estensioni" (non solo "verticali" ma anche "orizzontali"), idonee a garantire la continuità del carattere originariamente familiare dell'impresa e dell'avviamento<sup>32</sup>.

Si evidenzia, infine, come il valore indicato nell'atto di donazione dovrebbe essere assunto dai donatari ai fini del calcolo della base imponibile dell'eventuale plusvalenza imponibile come reddito diverso *ex art. 68 del TUIR*.

### 3.3. *L'irrilevanza della "familiarità" nella donazione di immobili fra familiari*

Il legislatore tributario si rivela del tutto insensibile al carattere familiare delle parti dell'atto, invece, nel caso in cui la donazione abbia ad oggetto meri immobili e si operi, quindi, al di fuori del regime dell'impresa pur trattandosi di una successione nella ricchezza familiare.

Il trasferimento è assoggettato alla sola imposta sulle donazioni e non anche alle imposte sui redditi anche quando effettuato entro 5 anni dal precedente acquisto, non rilevando esso ai fini della categoria reddituale dei redditi diversi che richiede *ex art. 67 del TUIR* il titolo oneroso e non gratuito/liberale del trasferimento immobiliare.

La natura specifica dell'immobile rileverà, poi, per l'applicazione dell'imposta di registro e della sua misura eventualmente proporzionale e non fissa; la base imponibile sarà determinata *ex artt. 14 e 15, D.Lgs. n. 346/1992*.

---

<sup>31</sup> Cfr. Cass., 29 novembre 2019, n. 31333; adesivamente CORASANITI, *Gli aspetti tributari del passaggio generazionale delle imprese alla luce della recente prassi dell'Agenzia delle Entrate*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, p. 293 ss.

<sup>32</sup> Sulla connotazione oggettiva e non, invece, soggettiva che dovrebbe caratterizzare la fiscalità della trasmissione familiare dell'impresa anche STEVANATO, *Successioni d'impresa*, cit., p. 9 ss.

### 3.4. *La donazione di denaro fra familiari. Donazioni dirette e liberalità indirette*

Estremamente complessa è la fattispecie della donazione di denaro fra familiari, di nota frequenza ma costantemente confusa, nella sua giuridica identificazione, per una serie di concause:

- le plurime modalità di perfezione;
- la frequente assenza dell'atto pubblico e l'irrilevanza ai fini fiscali della nullità civilistica;
- le alternative qualificazioni del titolo di trasferimento tra vera e propria gratuità/liberalità e possibile onerosità e strumentalità a successivi atti onerosi o corrispettivi del donatario;
- infine, la frequente enunciazione della stessa donazione in atti pubblici aventi ad oggetto atti dispositivi e di acquisto ad essa successivi.

Se è indubbia l'applicazione dell'imposta sulle donazioni alle donazioni (dirette) di denaro, si richiama, come accennata in precedenza, la disciplina fiscale delle liberalità (o altrimenti dette donazioni) indirette<sup>33</sup>, strumenti diffusi sia di trasferimento dei beni che di sostegno allo sviluppo della ricchezza del familiare.

L'art. 1, comma 4 *bis* del D.Lgs. n. 346/1992 dispone l'imposizione delle liberalità indirette (liberalità diverse dalle donazioni in senso stretto) che risultino da atti soggetti a registrazione.

L'imposta non si applica, però, alle donazioni e altre liberalità collegate ad atti aventi ad oggetto il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari o di aziende per i quali sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale o, in alternativa, l'IVA.

Nella prospettiva territoriale si prevede la tassazione delle liberalità indirette e delle donazioni effettuate all'estero solo in base alle condizioni fissate dall'art. 56 *bis* del D.Lgs. n. 346/1992:

- a) esistenza delle liberalità che risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;
- b) liberalità che abbiano determinato da sole o con quelle già effettuate a favore del medesimo beneficiario un incremento superiore a 180.000 euro circa.

---

<sup>33</sup> Tra i primi ad occuparsene STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000, *passim*, spec. pp. 37 ss. e 105 ss. cui si rinvia anche per la diffusa analisi di ipotesi concrete.

Un punto merita di essere segnalato: la liberalità (o donazione) indiretta non necessariamente ha causa gratuita ma ben può avere natura onerosa; ciò è particolarmente vero per quelle disposizioni intrafamiliari nelle quali si palesa un interesse economico sia del disponente (es. a che l'azienda dell'impresa familiare non sia liquidata con perdita dell'avviamento) che del beneficiario (es. a continuare l'impresa familiare *ex novo* oppure integrandola ad una preesistente) e si raggiunge un "risultato economico"<sup>34</sup>.

### 3.5. Atti "di rinunzia" a titolo gratuito ed arricchimento del familiare

Un cenno deve essere fatto a quelle forme di arricchimento interno ai membri di una famiglia di natura non traslativa ma abdicativa che si perfezionano attraverso rinunzie a diritti economicamente rilevanti<sup>35</sup> e, quindi, suscettibili di incrementare o stabilizzare previ incrementi patrimoniali di un familiare.

L'intento rinunziatario si può collegare a titoli eterogenei dell'atto essendo configurabili atti pienamente gratuiti/liberali, atti onerosi e, addirittura, neutri<sup>36</sup>.

In particolare, si possono richiamare le rinunzie all'usufrutto su immobili o su partecipazioni e a diritti reali di godimento.

Il punto centrale della problematica giuridica è se tali atti siano equiparabili ad un trasferimento e, in tal caso, se ad essi sia applicabile la fiscalità prevista, nelle imposte sui redditi, nell'IVA e nelle imposte indirette (imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposte ipocatastali), per le ipotesi di "cessione".

Se la fattispecie della "cessione" fosse definita in termini meno formali e più sostanziali, prestando attenzione agli effetti giuridici che l'atto è destinato a dispiegare a favore del "cessionario" (*i.e.* del beneficiario della rinunzia) si potrebbe giustificare l'equiparazione della rinunzia ad un atto avente effetti giuridici traslativi pur non essendo "vestito" della forma della donazione.

Ove così fosse sarebbe conseguente anche l'applicazione dell'imposta ipocatastale proporzionale se il bene il cui diritto abbia formato oggetto di rinunzia attenga a beni immobili.

Assunta come ipotizzabile l'equiparazione ad una cessione, si dovrebbe

---

<sup>34</sup> Cfr. STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, cit., p. 205 ss.

<sup>35</sup> Cfr. FEDELE, *Sul regime fiscale delle rinunzie nell'imposizione dei trasferimenti della ricchezza*, nota a Cass., 28 gennaio 2019, n. 2052, in *Riv. dir. trib.*, 2019, II, p. 81 ss.

<sup>36</sup> Vedi MASTROIACOVO, *La rilevanza delle vicende abdicative nella disciplina sostanziale dei tributi*, Torino, 2012, *passim*; in precedenza anche STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, cit., p. 249 ss.

ammettere che alla rinuncia sia applicabile anche l'imposta sulle donazioni, con la conseguenza di dover verificare se sia equiparabile ad una donazione diretta o indiretta.

#### 4. *La fiscalità degli atti inter vivos di natura bilaterale contrattuale: i "patti di famiglia"*

La prospettiva di indagine probabilmente più attuale è quella dell'imposizione delle attribuzioni patrimoniali regolate dai c.d. patti di famiglia disciplinati dagli artt. 768 *bis* ss. c.c.<sup>37</sup>.

##### 4.1. *Atti dispositivi ed oggetti diversi a seconda dell'assegnatario. I possibili titoli di trasferimento dei diversi atti dispositivi tra gratuità ed onerosità*

La disciplina civilistica del patto di famiglia è il punto di partenza dell'analisi; possiamo prendere le mosse da alcuni suoi caratteri.

4.1.1. – L'oggetto del trasferimento è l'azienda o un ramo di azienda (ove il genitore sia un imprenditore individuale) oppure la titolarità delle partecipazioni laddove l'azienda o il ramo siano stati previamente conferiti; il trasferimento deve garantire al beneficiario il controllo.

---

<sup>37</sup> Nella dottrina si richiamano, tra gli altri, FEDELE, *Profilo fiscale del patto di famiglia* in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 527 ss.; BASILAVECCHIA, *Il patto di famiglia: dove il diritto civile unisce, il Fisco 8 e la giurisprudenza* dividono, in *Corr. trib.*, 2019, p. 267 ss.; PURI, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. 279 ss.; TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte II*, cit., p. 375 ss.; CORASANITI, *Gli aspetti tributari del passaggio generazionale delle imprese alla luce della recente prassi dell'Agenzia delle Entrate*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, p. 293 ss.; CARUNCHIO, *Tassazione del patto di famiglia quale atto gratuito*, in *Il Fisco*, 2018, p. 3740; CAPOZZI, *Il patto di famiglia e il passaggio generazionale dell'impresa*, in AA.VV., *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, a cura di Ficari-Mastroiacovo, Torino, 2014, p. 677 ss.; CHIARIZIA, *Il patto di famiglia. Potenzialità e aspetti ancora critici*, in *Boll. trib.*, 2012, p. 576 ss.; cenni e spunti anche in Studio 36/2011 Consiglio nazionale del Notariato, *Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa* (a cura di Tassani), Studio 33/2017 Consiglio nazionale del Notariato, *La legge sul "Dopo di noi" e la fiscalità degli strumenti di destinazione patrimoniale* (a cura di Tassani), Studio 227/2015 Consiglio nazionale del Notariato, *Le vicende giuridiche dei rapporti nell'impresa familiare: profili nelle imposte sui redditi* (a cura di Tassani), Studio 15/2019 Consiglio nazionale del Notariato, *Il trattamento tributario del fondo speciale da contratti di affidamento fiduciario. Profili dell'imposizione diretta* (a cura di Puri), Studio del 15 luglio 2020, *Il patto di famiglia e il passaggio generazionale dell'impresa*.

4.1.2. – L'art. 768 *bis* c.c. fissa, inoltre, un ben determinato profilo soggettivo, non scevro, come vedremo, da possibili problematiche di costituzionalità sul versante tributario in ordine al regime fiscale delle diverse disposizioni.

Da un lato, il disponente, il quale non necessariamente agisce nelle vesti di imprenditore deve, comunque, essere un genitore del beneficiario.

Dall'altro, i beneficiari sono individuati (esclusivamente) in “*uno o più discendenti*”.

Questa chiara e preliminare delimitazione soggettiva, in senso per così dire, verticale dall'alto verso il basso, condiziona innegabilmente l'ambito applicativo della regolamentazione fiscale *ad hoc*.

Salvo diverso (e, come vedremo, auspicabile) orientamento del legislatore tributario la disciplina fiscale sembra ad oggi aver ereditato da quella civilistica il perimetro soggettivo esclusivamente verticale della fattispecie, delimitato dalla posizione del genitore quale unico disponente e da quella di uno o più discendenti quali unici assegnatari.

4.1.3. – Il terzo elemento su cui riflettere è la natura contrattuale del patto sancita dal successivo art. 768 *quater* il quale rende doverosa la “*Partecipazione*” al contratto (*i.e.* al patto).

Il comma 1 dell'art. 768 *quater* prescrive, infatti, la partecipazione di soggetti diversi dal mero disponente (un coniuge) richiedendo la presenza anche dall'altro coniuge (non disponente) nonché di tutti i legittimari anche se non assegnatari in base alle regole contrattuali del singolo patto.

L'estensione dei soggetti necessariamente partecipanti emerge ancora più chiaramente dal comma 2 del medesimo art. 768 *quater* in base al quale vi è un dovere per l'assegnatario o gli assegnatari di “*liquidare gli altri partecipanti al contratto*” con una somma di denaro e/o con beni in natura per un valore corrispondente a quello delle quote di cui agli artt. 536 ss. c.c.

È, quindi, possibile distinguere i necessari partecipanti al patto tra assegnatari e non assegnatari.

In capo a quelli necessari si evidenziano disposizioni liquidatorie altrettanto doverose e di secondo grado cioè successive a quella/quelle principale/principali in senso verticale dal disponente genitore a favore degli assegnatari.

Il menzionato comma prescrive una prestazione patrimoniale collegata e condizionante della stessa efficacia di quella a favore dell'assegnatario legittimario; già da subito si può, quindi, rilevare come la disposizione per così dire principale sia sottoposta alla contestuale esecuzione di quella secondaria, ad essa strumentale nella finalità ma di pari rango.

Il collegamento tra le diverse disposizioni è ulteriormente desumibile dal disposto del successivo comma 3 il quale, nel secondo periodo, ammette che l'assegnazione ai non legittimari sia regolamentabile anche con contratto successivo a quello principale priore, con medesimi partecipanti e, si noti, con espressa dichiarazione del collegamento negoziale.

Di qui l'innegabile nesso logico giuridico tra una e altra disposizione, assolutamente non trascurabile ai fini della interpretazione della disciplina fiscale in termini unitari.

Si possono individuare diversi atti dispositivi e relativi oggetti a seconda dell'assegnatario.

1. La tipologia di atti riguarda:

a) l'assegnazione dall'imprenditore al legittimario assegnatario (*atto principale*);

b) la "liquidazione" da parte dell'imprenditore del legittimario non assegnatario (*atto successivo necessario*);

c) (in alternativa) la "liquidazione" da parte del legittimario assegnatario del legittimario non assegnatario (*atto successivo eventuale*);

2. Gli oggetti, diversi a seconda del soggetto assegnatario, sono, invece, così individuabili:

a) per il legittimario: azienda e/o partecipazioni societarie;

b) per il non legittimario da "liquidare":

i) somma di denaro;

ii) beni in natura a loro volta distinguibili in:

– beni aziendali ricevuti (ramo di azienda, beni strumentali, beni merce) in esecuzione del patto;

– beni aziendali non ricevuti ma già posseduti se l'assegnatario legittimario già esercita un'impresa individuale;

– beni non aziendali ma personali.

4.1.4. – Alla luce di quanto precede è indubbio che la pluralità degli interessi, anche non economici, coinvolti nella concreta dinamica ed esecuzione dei patti di famiglia attraverso i menzionati atti dispositivi evoca per ciascuno di essi il concreto confronto con la diversità ontologica fra corrispettività, onerosità, gratuità e liberalità; queste generali categorie si collocano, infatti, in un contesto, quello del patto di famiglia, nel quale l'imprenditore disponente ha un interesse sì a regolare la propria successione ma anche a meglio garantire la continuità dell'impresa, interesse di natura evidentemente economica.

La previa qualificazione degli atti in base alla loro natura (gratuita-onerosa-

corrispettiva) è necessaria in quanto si è di fronte ad un duplice ordine di disposizioni con diverse caratteristiche oggettive/soggettive e non necessariamente dalla diversa funzione della destinazione patrimoniale così come ad una pluralità di interessi soggettivi tra disponente, assegnatario legittimario ed assegnatario non legittimario.

#### 4.2. Segue: la trasmissione familiare della ricchezza nell'imposta sulle successioni e donazioni e la ricostruzione atomistica o unitaria del contenuto dei patti di famiglia; considerazioni generali

Premessa la puntuale disciplina civilistica, l'attuale normativa fiscale dedica attenzione ai patti di famiglia solo in seno all'imposizione sulle successioni e donazioni e non anche a quella sul reddito.

L'art. 3, comma 4 *ter* del D.Lgs. n. 346/1990 affianca i trasferimenti conseguenti ai patti di famiglia a quelli che si realizzano con modalità tradizionali, delimitando l'ambito soggettivo dei beneficiari ai "discendenti" e al "coniuge"<sup>38</sup> e l'oggetto del trasferimento ad azienda, rami di aziende, quote ed azioni.

Il carattere familiare della disposizione agevolativa (rispetto ad uno spazio normativo, come detto, non circoscritto ai patti di famiglia) è sancito non solo dal novero dei beneficiari ma anche dalla natura delle partecipazioni (che devono permettere di acquisire o integrare il controllo *ex art.* 2359 c.c.)<sup>39</sup> e dalla necessità della prosecuzione dell'impresa direttamente o indirettamente a seconda che l'azienda sia trasmessa con atto *ad hoc* o indirettamente con la titolarità delle partecipazioni.

In termini simmetrici, in presenza di immobili, gli artt. 1, comma 2 e 10, comma 3 del D.Lgs. n. 347/1990 dispongono la non applicazione dell'imposta ipocatastale a tutte le formalità e volture relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Si deve evidenziare (così anche FEDELE, *Profilo fiscale*, cit., p. 537) come l'agevolazione in materie di imposta sulle donazioni si indirizzi anche ad un soggetto (il coniuge del disponente) estraneo al novero soggettivo fissato dalla disciplina civilistica in tema di patti di famiglia, palesando, così, una prospettiva successoria per atto *inter vivos* più ampia di quella civilistica.

<sup>39</sup> La Cass., sez. trib., 10 marzo 2021, n. 6591 ha ritenuto che l'esenzione possa spettare solo se l'assegnatario acquisisca il controllo e non anche quando il controllo sia regolamentato attraverso un patto parasociale successivo ad un'assegnazione paritetica fra più assegnatari i quali singolarmente non possano vantare alcun controllo sulla società di famiglia *ex art.* 2359 c.c.

<sup>40</sup> Sulla non applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale FEDELE, *Profilo fiscale*, cit.,

Nella disciplina delle imposte sui redditi non si rinviene alcun cenno ad una fiscalità dedicata alle eventuali plusvalenze emergenti a seguito delle diverse menzionate disposizioni patrimoniali.

L'art. 58, comma 1 del TUIR, infatti, come già evidenziato, ammette una neutralità del trasferimento (della sola azienda, però) se operato dall'imprenditore individuale non solo per atto *mortis causa* ma anche *inter vivos* (a titolo gratuito, però) e solo a condizione della continuità dei valori fiscalmente riconosciuti.

Ciò premesso, si deve notare come il fenomeno del patto di famiglia quale insieme di disposizioni patrimoniali (quella verticale dal disponente all'assegnatario legittimario e quelle liquidatorie dall'assegnatario ai non assegnatari) abbia una maggiore ampiezza per i possibili oggetti (anche partecipazioni) nonché declinazioni degli interessi perseguiti dai disponenti, le quali non si esauriscono nella sola gratuità ma possono palesare, talvolta anche per obblighi *ex lege*, interessi economici e risultati economici da ottenere.

Ne consegue, allora, l'opportunità (se non, addirittura, necessità per esigenze di eguaglianza) di un intervento che espressamente regoli in senso neutrale gli effetti tributari dei trasferimenti di aziende e partecipazioni effettuati in occasione e in ottemperanza ai patti di famiglia.

La prassi<sup>41</sup> dell'Agenzia delle Entrate non offre chiarimenti risolutivi.

La Circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E si riferisce, con riguardo all'art. 3, comma 4 *ter* del D.Lgs. n. 346 sia a "donazioni" che ad "atti a titolo gratuito" dando ad intendere una sostanziale equiparazione delle ipotesi e dei relativi titoli di trasferimento.

Di segno opposto la successiva Circolare 29 maggio 2013, n. 18/e nella quale gli uffici ritengono, invece, che il patto di famiglia sia "riconducibile nell'ambito degli atti a titolo gratuito", abbia un "intento - non prettamente donativo", anche dovendosi individuare in capo all'assegnatario un "onere" di liquidazione degli altri partecipanti al patto; in questa seconda posizione sembra emergere una natura non corrispettiva ma non chiaramente priva di una interesse economica.

Gli esiti dell'esperienza delle risposte agli interpelli lasciano intendere, nella loro più recente attualità temporale, una maggiore sensibilità per interpretazioni funzionali delle diverse disposizioni anche nel settore delle imposte sui

---

p. 544 ss. sebbene con distinguo rispetto alle assegnazioni effettuate a favore di altri partecipanti al patto di famiglia non agevolabili ad avviso dell'Autore.

<sup>41</sup> Per commenti anche critici FEDELE, *Profilo fiscale*, cit., p. 536 ss. e MASTROIACOVO, *Imposizione indiretta del passaggio generazionale*, cit., p. 668 ss.

redditi e non più solo dell'imposta sulle donazioni, peraltro, in riferimento anche all'utilizzo di operazioni societarie straordinarie<sup>42</sup>.

Il nucleo delle problematiche relative alla fiscalità delle singole disposizioni patrimoniali risiede nella non ancora risolta alternativa ricostruttiva di attribuire a ciascuna di esse valenza solo atomistica o, invece, apprezzarne un comune denominatore giuridico-economico che giustifichi una visione unitaria valorizzando il collegamento negoziale delle medesime rispetto all'unica funzione dello strumento nonostante i diversi effetti giuridici soggettivi derivanti dalle disposizioni previste dalla legge<sup>43</sup>.

La giurisprudenza di legittimità solo di recente è stata investita della questione.

a) In un primo caso<sup>44</sup> la Corte di Cassazione, pur riconoscendo che le assegnazioni dal disponente all'assegnatario legittimario e quelle da quest'ultimo a favore di un legittimario non assegnatario abbiano natura "*liberale e donativa*", ha ritenuto applicabile l'imposta sulle donazioni con le aliquote tipizzate in base allo specifico rapporto parentale tra assegnatari, "*indipendentemente dalla civilistica ravvisabilità, nell'istituto in esame, di una causa negoziale unitaria*".

b) In una seconda occasione<sup>45</sup> la S.C. è stata investita dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni con l'aliquota prevista per le donazioni tra fratello e sorella con franchigia di euro 100.000 alla somma pagata dall'assegnatario legittimario alla legittimaria non assegnataria a seguito del trasferimento da parte del disponente di una partecipazione di controllo, trattandosi di donazioni indirette senza possibilità di estensione dell'esenzione prevista dall'art. 3 comma 4 *ter* trattandosi di norma di stretta interpretazione.

La Cassazione ritiene si tratti di un onere derivante dalla legge che farebbe

---

<sup>42</sup> Su cui diffusamente CORASANITI, *Gli aspetti tributari*, cit., p. 293 ss.

<sup>43</sup> Cfr. per una visione unitaria dei diversi atti dispositivi, di natura liberale, caratteristici del patto di famiglia FEDELE, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, spec. pp. 529 ss. e 534 ss. nonché, da ultimo *Il presupposto del tributo*, p. 23 del datt. in corso di pubblicazione) per il quale la natura liberale pervaderebbe tutte le disposizioni, anche quelle realizzate per interposta persona (assegnatario legittimario) per le finalità esecutive del patto definito dal genitore; si aggiungano, tra gli altri, CORASANITI, *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese*, cit., p. 1887; CIPOLLINA, *Profili fiscali del patto di famiglia*, in AA.VV., *Il patto di famiglia*, a cura di La Porta, Torino, 2007, p. 255 ss.

<sup>44</sup> Cfr. Cass. n. 32823/2019, cit.

<sup>45</sup> Cass., sez. trib., 24 dicembre 2020, n. 29506 con commento di FEDELE, *Il punto su ... la Cassazione aggiusta il tiro sul regime fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib.*, suppl. online del 31 dicembre 2020.

configurare una donazione modale di fonte legale del disponente al legittimario non assegnatario.

La Corte cambia posizione ritenendo che anche le disposizioni per così dire orizzontali (tra fratelli cioè tra legittimari di cui uno solo assegnatario) vadano apprezzate rispetto ad una operazione unitaria e intese come liberalità dello stesso disponente; nonostante (i) tale condivisibile premessa nella quale la disposizione principale è collegata a quella ad essa successiva in termini orizzontali e (ii) il richiamo alle Raccomandazioni comunitarie, la Cassazione resta ancorata ad una apodittica invalicabile rigidità nell'interpretazione della norma agevolativa trascurando di considerare che ai fini dell'esatta comprensione del presupposto impositivo occorra, invece, valutare la stabilità dell'incremento e non il mero trasferimento del bene considerando che il secondo trasferimento, quello c.d. orizzontale, è sempre volto a trasferire un valore ritenuto pari a quanto corrispondente alla quota del valore della partecipazione o dell'azienda assegnata ad uno dei legittimari.

La natura liberale della prima disposizione si arricchisce di un obbligo per l'assegnatario di liquidare l'altro legittimario, obbligo che la S.C. equipara ad un onere cioè ad un *modus* derivante dalla legge con la conseguenza di configurare due diverse donazioni ai sensi dell'art. 58 del D.Lgs. n. 346/1990 di cui la seconda per tempo in capo al legittimario non assegnatario.

La tesi non pare condivisibile perché non porta a compiuta attuazione il presupposto unitario delle disposizioni e risulta incoerente alla sua premessa in quanto pur negando l'esenzione applica la franchigia prevista per i trasferimenti verticali (cioè dal disponente ad un legittimario) e non per quelli orizzontali.

Essa, peraltro, non considera, nella sua specificità, che l'incremento del legittimario assegnatario sul quale graverebbe l'obbligo di liquidare quello non assegnatario non sarebbe mai pari a quanto ricevuto ma al netto del valore, in denaro o in natura che sia, di cui si dovrà arricchire il secondo.

La Corte giunge ad una criticabile soluzione interpretando in modo restrittivo l'agevolazione di cui al citato art. 3, comma 4, escludendola per la liquidazione del conguaglio in denaro e non con azienda e partecipazioni sociali.

c) Nella terza occasione<sup>46</sup> la Suprema Corte ritiene che l'agevolazione spetti solo se a seguito del patto di famiglia sia assicurato ad uno dei legittimari il controllo e non quando i diversi legittimari siano assegnatari di partecipazioni sì rilevanti ma non tali da assicurare il controllo *ex* art. 2359, comma 1, c.c. ad

---

<sup>46</sup> Cass., sez. trib., 10 marzo 2021, n. 6951.

uno solo, a nulla rilevando una regolamentazione mediante un patto parasociale.

L'arresto giurisprudenziale si segnala per il diffuso richiamo alla *ratio* della disposizione (garantire il passaggio generazionale a favore non di tutti i legittimari) e per la coerente richiesta che il passaggio avvenga effettivamente e non sia, invece, sterilizzato da un (pur meritevole) riparto della proprietà in parti eguali ed una regolamentazione convenzionale dei rapporti gestionali/dispositivi fra gli assegnatari tramite patti parasociali.

#### 4.3. Segue: *l'attribuzione dell'azienda o delle partecipazioni sociali dall'imprenditore al legittimario assegnatario*

L'attribuzione dell'azienda o delle partecipazioni sociali dall'imprenditore al legittimario assegnatario costituisce la prima ed originaria disposizione; essa è necessaria poiché deve essere effettuata in ogni caso dall'imprenditore al fine del perfezionamento del patto ed è, quindi, definibile come principale.

Tale trasferimento, come detto, è escluso dall'imposizione sulle successioni e donazioni ai sensi del citato art. 3, comma 4 *ter* del D.Lgs. n. 346/1992.

A) Con riguardo all'imposta sul reddito, a fronte della natura imprenditoriale del soggetto disponente, si pone la questione della tassazione delle plusvalenze nel caso in cui l'oggetto sia un'azienda o un ramo di azienda.

Come accennato, il disposto dell'art. 58, comma 1 del TUIR non considera imponibili in capo all'imprenditore individuale le plusvalenze derivanti dalla cessione "*a titolo gratuito*" purché il cessionario conservi gli originari valori fiscalmente riconosciuti dei beni aziendali.

L'impressione che la disposizione principale non origini plusvalenze tassabili sembra discendere dalla circostanza che essa non è legata sinallagmaticamente ad una prestazione del beneficiario; altrimenti detto: l'atto dispositivo sarebbe gratuito ai fini dell'art. 58 in quanto non corrispettivo.

A meglio intendere, però, la condizione *ex lege* della gratuità del trasferimento andrebbe meglio declinata rispetto alla caratteristica dell'onerosità; se, infatti, entrambe le categorie sono prive di connotazioni sinallagmatiche, affinché operi la non imponibilità occorre ammettere che la gratuità comprenda sia l'onerosità (assenza di corrispettivo ma perseguimento di un interesse economico del cedente) che la liberalità (assenza sia di corrispettività che di interesse economico del cedente).

È indubbio che questa prima ipotesi di cessione soddisfa un interesse eco-

nomico del disponente, coerente alla natura imprenditore individuale dello stesso: garantire la continuazione dell'impresa nonché arricchire il patrimonio del beneficiario prima della morte.

Peraltro, il carattere oneroso di essa consegue anche all'onere liquidatorio gravante sull'assegnatario legittimario a favore di quello non assegnatario in base al patto di famiglia<sup>47</sup>.

Pertanto, se si interpreta il riferimento al "*trasferimento di azienda (...)* per atto gratuito" (i.e. atto non corrispettivo) nel contesto più generale della fiscalità di impresa cioè di un insieme di norme che presuppongono la natura imprenditoriale del contribuente, viene naturale riconoscere che la cessione menzionata nella norma costituisce pur sempre un atto di impresa, eccezionalmente non remunerativo in termini sinallagmatici ma, purtuttavia, espressivo del perseguimento di un interesse economico.

Se ne può, allora, trarre la conclusione della non imponibilità del trasferimento di azienda per atto oneroso non corrispettivo.

Ove così non fosse, ma lo escludiamo, si dovrebbe, allora indagare la natura non onerosa ma liberale, l'*animus donandi* e circostanze del tutto aliene al nucleo imprenditoriale dell'agire della persona fisica imprenditore individuale.

Si ritiene, quindi, che in occasione dell'esecuzione del patto di famiglia, si possa cogliere una caratteristica onerosa da ritenersi compatibile con la gratuità (intesa come non corrispettività) richiesta dall'art. 58 del TUIR.

B) Laddove in esecuzione del patto si trasferissero partecipazioni ad es. nella società previamente conferitaria dell'azienda familiare o di un ramo di questa, la natura non più imprenditoriale del titolare e, quindi, della partecipazione aprirebbe all'imposizione dell'eventuale plusvalenza come reddito diverso<sup>48</sup>.

Nell'ipotesi in cui la disposizione principale avesse ad oggetto le partecipazioni e il disponente genitore ancora rivestisse ancora la qualifica di imprenditore individuale, non essendo tale trasferimento contemplato nell'art. 58, si dovrebbe ritenere realizzata una plusvalenza patrimoniale imponibile ex art. 86 del TUIR in quanto derivante da una cessione a titolo oneroso di una partecipazione, salva l'applicazione della *pex* di cui al successivo art. 87.

---

<sup>47</sup> Cfr. in tale senso PURI, *Prime riflessioni*, cit., p. 574.

<sup>48</sup> Così FEDELE, *Profilo fiscale*, cit., p. 549.

#### 4.4. Segue: *l'attribuzione ex lege da parte del legittimario assegnatario di beni, denaro, beni aziendali e/o partecipazioni con finalità di "liquidazione" del legittimario non assegnatario*

In una seconda fase dell'esecuzione del programma derivante dal patto di famiglia si collocano le assegnazioni per così dire di secondo grado o consequenziali a quella dall'imprenditore all'assegnatario; la prima da analizzare è quella disposta sempre *ex lege* dal legittimario assegnatario a favore del legittimario non assegnatario.

La sua qualificazione giuridica non è pacifica e presenta una alternativa.

A) Se ne potrebbe, infatti, sostenere la *natura onerosa* (forse, addirittura, corrispettiva), in similitudine alla *datio in solutum*.

In un approccio atomistico, infatti, emergerebbe un interesse economico di entrambe le parti.

Tale qualificazione trova fondamento nel testo letterale della norma civilistica nella parte in cui si prevede un dovere di liquidazione in capo all'assegnatario legittimario sebbene ad essa quello non legittimario possa sempre rinunciare; sarebbe, infatti, onerosa in quanto deriverebbe da un obbligo legale inteso a garantire interessi economici di soggetti diversi in qualche maniera contrapposti.

Ciò avrebbe delle importanti ricadute sul fronte dell'imposizione reddituale.

La natura onerosa escluderebbe quelle disposizioni (art. 58 del TUIR) che condizionano la non tassazione delle plusvalenze alla natura gratuità del trasferimento ove l'assegnatario legittimario fosse imprenditore individuale; qualora, invece, il disponente non fosse imprenditore e, quindi, i beni oggetto di trasferimento non fossero aziendali, sarebbero configurabili ipotesi di redditi diversi se si fosse in presenza di plusvalenze immobiliari (comma 1, lett. b) o su partecipazioni originate dalla liquidazione in natura dell'assegnatario non legittimario con beni del legittimario diversi da quelli aziendali e dal denaro.

Analogamente, si dovrebbe escludere qualsiasi plusvalenza tassabile<sup>49</sup> se la liquidazione dell'assegnatario non legittimario da parte di quello assegnatario avesse luogo con beni aziendali ricevuti dal disponente in quanto il trasferimento non avverrebbe nell'esercizio di una impresa dell'assegnatario legittimario ma sempre in esecuzione del programma del disponente.

Ai fini, invece, dell'imposta sulle donazioni, in una visione sempre atomi-

---

<sup>49</sup> Così secondo FEDELE, *Profilo tributario*, cit., p. 549.

stica, la genericità del titolo del trasferimento agevolato dal comma 4 *ter* dell'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990 non consentirebbe di estendere la non imponibilità in quanto i "trasferimenti" avverrebbero in linea orizzontale (cioè tra legittimari) e non verticale cioè "a favore dei discendenti e del coniuge"<sup>50</sup>.

B) In termini diversi, con un condivisibile approccio funzionale unitario che valorizza la strumentalità della seconda disposizione si colloca, invece, il riconoscimento della natura gratuita/liberale, coerente alla *ratio* del complessivo intervento normativo volto a incentivare la trasmissione familiare dell'impresa<sup>51</sup>.

Tale caratteristica si coglie attraverso una valutazione unitaria delle disposizioni del patto di famiglia considerando la seconda una conseguenza *ex lege* della prima (cioè di quella effettuata dall'imprenditore all'assegnatario legittimario) e, quindi, assoggettata alla stessa disciplina di non imponibilità prevista *ex art.* 3 per la donazione dall'imprenditore al legittimario assegnatario.

In base a questa ricostruzione, la diffusa natura gratuita/liberale consentirebbe di non applicare non l'imposta sulle donazioni ma anche la tassazione delle plusvalenze *ex art.* 58 del TUIR configurandosi una gratuità per estensione dall'atto principale all'atto secondario.

C) Nella direzione indicata dalla giurisprudenza<sup>52</sup> si pone la qualificazione sì a favore della natura gratuita/liberale ma con applicazione dell'aliquota e della sola franchigia prevista per le donazioni tra fratelli dato che la liquidazione del non assegnatario avviene con beni dell'assegnatario.

In questo caso si tratterebbe di una donazione modale data la presenza di un onere voluto dalle parti nonostante esso sia *ex lege*: l'art. 58 del D.Lgs. n. 346/1990 considera "donazioni a favore dei beneficiari" gli "oneri di cui è gravata la donazione che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente".

L'ipotesi in esame ha, però, come necessario presupposto che:

---

<sup>50</sup> Così Cass., sez. trib., 19 dicembre 2018, n. 32823 (Pres. Chindemi, Rel. Stalla) su cui tra gli altri BASILAVECCHIA, *Il patto di famiglia: dove il diritto unisce il Fisco (e la giurisprudenza) dividono*, in *Corr. trib.*, 2019, p. 267 ss.; FEDELE, *La Cassazione e il "patto di famiglia"*, in *Riv. dir. trib. on line*; TINELLI, *Profili tributari delle riforme successorie*, in *Rass. trib.*, 2019, p. 701 nonché, sempre per una visione unitaria delle disposizioni, CORASANITI, *Gli aspetti tributari*, cit., p. 293 ss. il quale contesta la presupposta qualificazione della disposizione come donazione modale effettuata dai giudici di legittimità, auspicando un opportuno intervento normativo chiarificatore.

<sup>51</sup> Cfr. FEDELE, *op. ult. cit.*

<sup>52</sup> In tal senso Cass. n. 32823/2018, cit.

i) l'assegnatario non legittimario sia un soggetto terzo rispetto alla donazione tra disponente ed assegnatario legittimario e che, quindi, sia terzo nonostante il patto di famiglia in quanto l'atto cui fare riferimento sarebbe la donazione diretta di tutti gli *asset* al legittimario assegnatario, rispetto alla quale il primo sarebbe estraneo;

ii) la liquidazione di quello non assegnatario sia un onere previsto dalla legge e non dal disponente donante.

#### 4.5. *L'attribuzione da parte dello stesso imprenditore di beni, denaro, beni aziendali e/o partecipazioni personali con finalità di "liquidazione" del legittimario non assegnatario*

Non essendo espressamente vietato, è possibile che anche l'imprenditore stesso originario disponente liquidi il legittimario non assegnatario con risorse diverse da quelle che formano oggetto dell'atto di disposizione a favore dell'assegnatario legittimario.

Ove ciò accadesse si ripropongono le stesse alternative ricostruzioni del titolo del trasferimento già evidenziate per i trasferimenti orizzontali tra legittimari assegnatari e non assegnatari.

Se la finalità successoria potrebbe, indubbiamente, caratterizzare anche questa ultima fattispecie dispositiva, è altrettanto innegabile che la liquidazione del legittimario non assegnatario è un atto doveroso in ragione degli effetti obbligatori del patto di famiglia.

Si assiste, quindi, ad una convergenza di interessi soggettivamente diversi: quello per l'assegnatario legittimario a che quello non legittimario sia liquidato; quello del disponente non a completare una successione ma a garantire la soddisfazione del suo stesso interesse alla trasmissione dell'azienda e/o delle partecipazioni all'assegnatario legittimario.

Condividendo l'esigenza di una regolamentazione fiscale distinta<sup>53</sup> è, però, vero che la gratuità di questo particolare trasferimento è sostenibile solo in termini atomistici, considerando quest'ultimo funzionale solo all'adempimento dell'obbligo altrui.

Ciò non sembra, in realtà, coerente ad una visione, invece, unitaria delle disposizioni regolamentate dai patti nonché allo loro stesso contenuto che ben potrebbe prevedere l'accollo del debito liquidatorio gravante sull'assegnatario legittimario.

La verosimile natura della disposizione pattizia come quella propria di un

---

<sup>53</sup> Cfr. FEDELE, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, cit., p. 531.

contratto a favore del terzo (anche se parte del patto in generale) necessaria, però, alla soddisfazione dell'interesse del disponente alla trasmissione familiare della ricchezza all'assegnatario legittimario induce a estendere a tale disposizione la natura di quella principale cui essa è in un certo senso, servente.

#### 4.6. *Gli effetti reddituali dell'assegnazione per l'assegnatario non legittimario già imprenditore individuale e per l'assegnatario legittimario disponente*

Una ipotesi non peregrina è che il beneficiario dell'assegnazione non legittimario sia già imprenditore individuale, esercitando per conto proprio una impresa commerciale prima dell'assegnazione ricevuta dal disponente o dal legittimario con finalità liquidatoria.

I possibili scenari sono attribuire una rilevanza reddituale a tale incremento patrimoniale oppure ritenere irrilevante l'assegnazione.

A) La prima prospettiva è quella dell'assegnatario non legittimario.

a) L'incremento patrimoniale conseguente alla disposizione rappresenterebbe una componente di reddito di impresa tassabile *ex art. 88, comma 3 del TUIR* quale sopravvenienza attiva solo considerando l'atto di liquidazione dell'assegnatario non legittimario un atto liberale, ritenendo sufficiente che quanto trasferito costituisca uno di più rami di azienda fra loro eterogenei ed avendo riscontrato che il disponente abbia imposto all'assegnatario sia legittimario che non legittimario di destinare all'impresa i beni ricevuti.

Ove l'assegnazione fosse imponibile in quanto produttiva di una sopravvenienza attiva<sup>54</sup>, la base imponibile per l'assegnatario legittimario andrebbe ridotta del valore di quei beni che il disponente, in ipotesi, abbia imposto fossero ritrasferiti agli assegnatari non legittimari.

b) Una alternativa qualificazione reddituale è quella dei redditi diversi *ex art. 67 del TUIR*, ammettendo che il valore di quanto assegnato, in denaro o in natura, sia giuridicamente conseguente all'assunzione di una obbligazione di fare, non fare, permettere da parte dell'assegnatario e si collochi, quindi, in un assetto non solo oneroso ma, addirittura, corrispettivo.

c) La prospettiva della irrilevanza reddituale e, quindi, della inconfigurabilità di una sopravvenienza attiva ha maggiori argomenti.

Infatti, nel caso concreto l'incremento patrimoniale del destinatario non si realizzerebbe nell'esercizio di una impresa in quanto deriverebbe, in termini

---

<sup>54</sup>Vedi PURI, *Prime riflessioni*, cit., p. 580.

di causa ed effetto, dal contenuto negoziale del patto di famiglia al quale l'assegnatario non legittimario avrebbe aderito non in qualità di imprenditore ma di erede.

Quanto, infatti, ricevuto, perché reddito, dovrebbe essere destinato espressamente all'impresa già esercitata dall'assegnatario ma con un atto di conferimento che trasferisse il compendio ricevuto dalla sfera personale a quella imprenditoriale.

Comunque, l'erogazione non deriverebbe da un rapporto a titolo corrispettivo basato sulla previa assunzione di una obbligazione ma solo dall'esercizio del diritto di essere anticipatamente liquidati a fini successori.

La natura in ogni caso non liberale dell'erogazione escluderebbe l'applicazione dell'art. 83, comma 3 del TUIR il quale richiede che il provento sia conseguito a titolo di liberalità<sup>55</sup>.

Inoltre, è evocabile anche la necessità di una coerenza sistematica con la non imponibilità per il disponente *ex art. 58 del TUIR*<sup>56</sup>.

B) Con riguardo, invece, alla posizione dell'assegnatario legittimario che procedesse alla liquidazione di quella del non legittimario con beni propri, la rilevanza reddituale dipende dalla diversa qualificazione del titolo dell'assegnazione/liquidazione al legittimario non assegnatario.

La natura gratuita/liberale potrebbe di per sé essere sufficiente ad escludere il prelievo richiamando il disposto dell'art. 58, comma 1 del TUIR che nega rilevanza al trasferimento di azienda per atto gratuito ai fini della tassazione delle plusvalenze.

Si deve, però, rilevare che l'imponibilità avrebbe fondamento enfatizzando la circostanza che il non legittimario sarebbe "liquidato" con beni merce, beni strumentali o un preesistente ramo aziendali attraverso una destinazione a finalità extraimprenditoriali<sup>57</sup>.

L'imponibilità ai fini delle imposte sui redditi, peraltro, si accompagnerebbe, per le identiche ragioni, all'applicazione dell'IVA *ex art. 2 del D.P.R. n.*

---

<sup>55</sup> Cfr. CTR Potenza, 13 giugno 2019, n. 278; sul punto tra gli altri CARUNCHIO, *Tassazione del patto di famiglia quale atto gratuito*, in *Il Fisco*, 2018, p. 3705.

<sup>56</sup> Così anche CTP Matera, 5 dicembre 2017, n. 350.

A tal fine è irrilevante, invece, la circostanza che l'impresa già esercitata dall'assegnatario non legittimario con la relativa azienda sia incompatibile con il ramo di azienda trasferito a seguito del patto dall'assegnatario legittimario, dal momento che *ex post* il beneficiario si troverebbe, in ogni caso, ad avere una pluralità di rami di azienda utilizzabili.

<sup>57</sup> In questo senso TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte II*, cit., pp. 380 e 386 che sostiene l'imponibilità delle plusvalenze e, in generale, la natura onerosa delle disposizioni di secondo livello tra legittimari assegnatari e non assegnatari.

633/1972 – comunque non alternativa all'applicazione dell'imposta sulle donazioni<sup>58</sup> – salvo ritenere che le disposizioni in esame vadano esclusivamente ricondotte, per la loro funzione, alle cessioni non imponibili ma solo se aventi ad oggetto aziende o rami di azienda ai sensi del comma 3 del citato art. 2<sup>59</sup> restando, invece, aperta l'applicazione dell'imposta quali cessioni a titolo gratuito se aventi ad oggetto beni relativi all'impresa (es. partecipazioni iscritte tra i beni merce o le immobilizzazioni finanziarie)<sup>60</sup>.

Ove non fosse applicabile l'IVA per il principio di alternatività *ex* art. 40 del TUR n. 131/1986 si dovrebbe verificare l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale.

Qualora la liquidazione avvenisse, invece, in denaro non si avrebbe alcun effetto reddituale positivo potendosi, invece, riflettere sulla deducibilità dell'erogazione e sulla sua inerenza all'impresa già esercitata o da esercitarsi dall'assegnatario legittimario<sup>61</sup>; parimenti non imponibile la cessione perché esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

Nell'ipotesi in cui la liquidazione avesse luogo con la cessione di immobili si potrebbe configurare *de iure condito* una plusvalenza immobiliare a condizione, però, che si tratti di una cessione infraquinquennale *ex* art. 67 del TUIR; ove, invece, avvenisse con partecipazioni si potrebbero configurare *capital gains* tassabili sempre in base all'art. 67.

Infine, qualora si attribuisse a questa tipologia di destinazione natura di cessione a titolo non corrispettivo si potrebbe applicare (anche per essa) l'agevolazione di cui al comma 4 *ter* dell'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1992 in materia di imposta sulle donazioni.

La conclusione in tal senso non è, però, certa; se, da un lato, infatti, è indubbio che si tratti di un trasferimento effettuato in ragione di un patto di famiglia, a favore di un discendente, l'oggetto della disposizione non coinciderebbe con il paradigma normativo in quanto l'azienda o le partecipazioni menzionate dalla norma agevolativa sarebbero quelle riferibili al genitore e non,

---

<sup>58</sup> Lo ricorda anche FEDELE, *Profilo fiscale*, cit., p. 535 in virtù della configurazione del presupposto dell'imposta sulle (successioni e) donazioni quale incremento patrimoniale derivante da una attribuzione patrimoniale.

<sup>59</sup> Nel senso dell'esclusione ove la cessione abbia ad oggetto aziende o rami di azienda FEDELE, *Profilo fiscale*, cit., p. 532.

<sup>60</sup> Così sempre FEDELE, *Profilo fiscale*, cit., p. 532 ss.

<sup>61</sup> Sul punto cfr. BEGHIN, *La disciplina fiscale del patto di famiglia*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2007, p. 113; BASILAVECCHIA, *Le implicazioni del patto di famiglia. Aspetti sistematici*, in *AA.VV., Patti di famiglia per l'impresa*, Milano, 2006, p. 198 e PURI, *Prime riflessioni*, cit., p. 582.

invece, al discendente, dato che la *ratio* normativa è quella di garantire una successione familiare non ostacolata dal prelievo fiscale.

Laddove il comma 4 *ter* non fosse, quindi, riferibile alla concreta fattispecie conferente avrà luogo l'imposta di donazione con aliquota del 3% prevista per gli atti a contenuto patrimoniale diversi da quelli tipizzati, assumendosi l'atto come privo di natura liberale e gratuita.

A ben altro approdo si giungerebbe, ovviamente, abbandonando una ricostruzione atomistica a favore di una tesi unitaria che accomuni tutte le disposizioni (quella a favore del legittimario assegnatario e quelle a favore dei legittimari assegnatari a prescindere se effettuate dal disponente o dall'assegnatario) sotto il regime di quella principale cioè il regime delle donazioni considerando liberalità indirette le disposizioni dall'imprenditore ai legittimari non assegnatari; ciò deriverebbe anche dalla previsione delle disposizioni successive a quelle a favore dell'assegnatario legittimario nello stesso accordo negoziale che disciplina quella principale, in termini di collegamento di effetti e di funzioni.

Non si può, però, tacere una ipotesi intermedia, circoscritta al solo caso in cui il legittimario assegnatario "liquidi" quello non assegnatari, in base alla quale sarebbe (anche) a titolo oneroso la disposizione principale laddove doti l'assegnatario di una quota di attribuzione corrispondente al valore da dare agli altri legittimati; questo presuppone, però, che l'assegnatario liquidi gli altri proprio con una parte di quanto ricevuto ma ciò non è necessario in base all'art. 768 *quater* c.c. che non impone una particolare provenienza del *quantum* in denaro o in natura da assegnare.