Cass. 24.12.2020 n. 29506

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 1113/2015, depositata il 22/10/2015, la C.T.Reg. dell'Abruzzo ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate contro la decisione di primo grado, che, su ricorso dei contribuenti, aveva annullato l'avviso di liquidazione n. [*Omissis*], relativo ad un patto di famiglia, con il quale S.A. (disponente) aveva trasferito al figlio P. (beneficiario o assegnatario) la partecipazione di controllo della società di diritto rumeno "Alfa" e quest'ultimo aveva liquidato alla sorella M. (legittimaria non assegnataria) la somma di € 1.054.000,00.

In sede di registrazione era stata autoliquidata e versata l'imposta nella misura di € 336,00. L'Agenzia aveva invece emesso avviso di rettifica e liquidazione per il pagamento della somma di € 56.904,00 (€ 57.240,00, dedotto l'importo già versato), in relazione al pagamento della somma di denaro effettuato da S.P. in favore di S.M., applicando a tale pagamento l'aliquota (6%) prevista per le donazioni tra fratello e sorella (con la franchigia di € 100.000).

La C.T.Reg., come sopra anticipato, ha rigettato l'originario ricorso dei contribuenti, affermando che, nei patti di famiglia, le somme che il beneficiario deve corrispondere ai coeredi legittimari costituiscono donazioni indirette del disponente, escludendo anche l'impossibilità di estendere l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 ter, DLgs. n. 346 del 1990, trattandosi di norma di stretta interpretazione.

Avverso la sentenza della C.T.Reg. i contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione, formulando tre motivi di impugnazione.

L'Agenzia delle entrate si è difesa con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., per essere la C.T.Reg. incorsa nel vizio di ultrapetizione, avendo mutato le circostanze di fatto alla base dell'avviso di liquidazione, nella parte in cui ha introdotto la considerazione sulla donazione indiretta in riferimento al pagamento effettuato dal beneficiario delle disposizioni contenute nel patto di famiglia.

Con il secondo motivo di ricorso, si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 3, comma 4 ter, DLgs. n. 346 del 1990, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere la C.T.Reg. ricondotto la liquidazione ai legatario non assegnatario a una liberalità indiretta, senza considerare la causa unitaria del patto o comunque il collegamento funzionale tra le attribuzioni ivi effettuate, che impongono un unico trattamento fiscale o, almeno, l'esclusione della qualificazione in termini di donazione della menzionata liquidazione, costituendo l'adempimento di un obbligo previsto dalla legge.

Con il terzo motivo di ricorso, si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 3,

comma 4 ter, DLgs. n. 346 del 1990, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere la C.T.Reg. ricondotto le attribuzioni effettuate nel patto di famiglia alla disciplina dell'imposta sulle donazioni, applicando alla liquidazione del legittimario non assegnatario l'aliquota relativa al rapporto di parentela tra quest'ultimo e il beneficiario, senza considerare la causa unitaria del patto o comunque il collegamento funzionale tra le attribuzioni ivi effettuate, che impongono un unico trattamento fiscale, estraneo a quello previsto per le liberalità, o, almeno, l'esclusione della qualificazione in termini di donazione della menzionata liquidazione, costituendo adempimento di un obbligo previsto dalla legge.

2. Il primo motivo è infondato.

Com'è noto, nel processo tributario vige il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del giudizio. Il carattere impugnatorio del contezioso comporta, infatti, che l'Amministrazione non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse da quelle fatte valere con l'atto impugnato. Tuttavia, tale principio non esclude che il giudice possa qualificare autonomamente la fattispecie, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa (così Cass. Sez. 5, n. 7393 del 11/05/2012).

Anche nel contenzioso tributario, come accade ordinariamente nel processo civile, l'applicazione del principio iura novit curia fa salva la possibilità - anzi, la doverosità - per il giudice di dare una diversa qualificazione giuridica ai fatti ed ai rapporti dedotti, ed anche all'azione esercitata, ricercando, a tal fine, le norme giuridiche applicabili alla vicenda descritta in giudizio e ponendo a fondamento della sua decisione disposizioni e principi di diritto eventualmente diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti, con il solo limite dell'immutazione della fattispecie (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 11629 del 11/05/2017).

Secondo i ricorrenti, nel presente giudizio, la C.T.Reg. avrebbe statuito considerando elementi di fatto non dedotti dalle parti.

Tuttavia, come sopra anticipato, la C.T.Reg. ha deciso la vertenza, condividendo la tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate, secondo la quale, nei patti di famiglia, le somme che il beneficiario deve corrispondere ai coeredi legittimari costituiscono donazioni indirette del disponente (p. 6 della sentenza impugnata).

È, pertanto, evidente che nessun nuovo elemento di fatto è stato introdotto dal giudice del gravame, il quale si è limitato a fornire una qualificazione giuridica della fattispecie (indipendentemente dalla condivisibilità o meno della stessa), guardando l'operazione anche dal punto di vista del disponente (donazione indiretta), oltre che da quello dell'assegnatario (donazione modale).

Nessuna violazione dell'art. 112 c.p.c. è pertanto ravvisabile.

3. Il secondo e il terzo motivo possono essere esaminati congiuntamente, tenuto conto della stretta connessione tra loro esistente, risultando entrambi fondati, sia pure nei limiti che vengono di seguito evidenziati.

Come sopra evidenziato, nel formulare le censure in esame, hanno evidenziato i caratteri ritenuti essenziali del patto di famiglia, affermando la unitarietà della causa di tale contratto tipico o comunque la stretta connessione funzionale esistente tra il trasferimento dell'azienda o della partecipazione sociale e la liquidazione operata in favore dei legittimari non beneficiari del trasferimento, sostenendo, come conseguenza di tale premessa, l'applicazione della stessa disciplina fiscale ad entrambe le applicazioni, compresa l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 ter, DLgs. n. 346 del 1990, o comunque l'esclusione dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni alla liquidazione

operata a favore dei legittimari non assegnatari.
Ritiene questo Collegio che, sebbene l'impostazione dei ricorrenti sia condivisibile nella parte in cui suggerisce la lettura unitaria dell'intera operazione negoziale, tuttavia, non siano del tutto corrette le conseguenze prospettate soprattutto dal punto di vista fiscale.
Si premette, in generale, che il trattamento fiscale di atti, fatti o situazioni è necessariamente connesso alla loro qualificazione giuridica, nella quale si esprime la trama degli interessi e dei valori sociali in gioco, anche se poi la disciplina dell'an e del quantum del tributo applicabile è conformata da principi ispiratori propri del diritto tributario.
Prima di tutto occorre pertanto esaminare il patto di famiglia, come negozio tipico, per poi individuare la disciplina fiscale ad esso applicabile.
4. L'esigenza di una legge volta a favorire il passaggio generazionale delle imprese di famiglia è stata per molto tempo fortemente avvertita in ambito nazionale e sovranazionale.
Già dal 1994, l'Unione europea aveva invitato l'Italia - ed anche quei Paesi (quali Francia, Belgio, Portogallo, Spagna e Lussemburgo) in cui ancora vige il divieto dei patti successori - ad intervenire, per abrogare o almeno ridurre l'ambito di operatività di tale divieto, nell'ottica di una tutela del patrimonio aziendale nel passaggio generazionale della gestione dell'impresa.
Nella Raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994 (94/1069/CE) sulla successione delle piccole e medie imprese, si è constatato che, ogni anno, diverse migliaia di imprese sono obbligate a cessare la loro attività a causa di difficoltà insormontabili, inerenti alla successione dell'imprenditore, con ripercussioni negative sul tessuto economico imprenditoriale, nonché sui creditori e sui lavoratori che in tali aziende trovano impiego. È stato anche evidenziato che la connessa perdita di posti di lavoro e di benessere economico è particolarmente deplorevole, perché non è dovuta alle forze di mercato ma ad un'insufficiente pianificazione della successione ed all'inadeguatezza della legislazione di alcuni Stati membri, soprattutto in materia di diritto societario, successorio e fiscale.
La Commissione ha, pertanto, ritenuto necessaria l'adozione di una serie di interventi volti a sensibilizzare, informare e formare gli imprenditori, affinché preparino efficacemente la loro successione fintanto che sono ancora in vita, al fine di aumentare le probabilità di riuscita della successione stessa, ed ha evidenziato l'esigenza di modificare le leggi degli Stati membri, al fine di rendere più razionali ed efficienti le norme successorie, che regolano il trasferimento delle imprese di piccole e medie dimensioni alla morte dell'imprenditore.
All'art. 1 della menzionata Raccomandazione, vengono sinteticamente individuati gli obiettivi che essa si propone. È, infatti, stabilito, che «Gli Stati membri sono invitati ad adottare le misure necessarie per facilitare la successione nelle piccole e medie imprese al fine di assicurare la sopravvivenza delle imprese ed il mantenimento dei posti di lavoro. In particolare, essi sono invitati ad adottare le misure più adeguate, a completamento del quadro giuridico, fiscale e amministrativo, al fine di: - sensibilizzare l'imprenditore ai problemi della successione e indurlo a preparare tale operazione finché è ancora in vita; - creare un contesto finanziario favorevole al buon esito della successione; - consentire all'imprenditore di preparare efficacemente la sua successione mettendo a sua disposizione gli strumenti adeguati; - assicurare la continuità delle società di persone e delle imprese individuali in caso di decesso di uno dei soci o

dell'imprenditore; - assicurare il buon esito della successione familiare evitando che le imposte sulla successione ereditaria e sulla donazione mettano in pericolo la sopravvivenza o dell'impresa; - incoraggiare fiscalmente l'imprenditore a trasferire la sua impresa tramite vendita o cessione ai dipendenti, soprattutto quando non vi sono successori nell'ambito della famiglia».

Lo Stato italiano si è adeguato al contenuto di detta Risoluzione, emanando la legge sul patto di famiglia.

5. Si tratta della L. n. 55 del 2006, che ha introdotto un nuovo capo nel Titolo IV (divisione ereditaria) del libro II del codice civile (successioni).

È una riforma operata senza modificare la materia delle successioni, nel suo assetto complessivo, limitandosi il legislatore a ricondurre il patto di famiglia alla disciplina dei patti successori, quale deroga al corrispondente divieto (cfr. il testo dell'art. 458 c.c., come novellato dall'art. 1 L. cit.).

La definizione del patto di famiglia è fornita dall'art. 768 bis c.c., ove è stabilito che «È patto di famiglia il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti».

Viene disciplinato un nuovo contratto tipico (da stipularsi, a pena di nullità, nelle forme dell'atto pubblico), che si pone l'obiettivo di agevolare il trasferimento di aziende o di partecipazioni societarie all'interno del nucleo familiare, quando il disponente è ancora in vita.

L'imprenditore può operare una sorta di successione anticipata nell'impresa, con l'accordo di tutti coloro che, in caso di apertura della successione, al momento della stipula del patto, assumerebbero la qualità di legittimari, in modo tale da regolare per tempo il passaggio generazionale nella gestione dell'impresa, evitando che, al momento della sua morte, l'azienda o le partecipazioni al capitale della società cadano nella comunione ereditaria (con il rischio di frazionamento in conseguenza della divisione).

Occorre sottolineare che, da un punto di vista oggettivo il patto può riguardare esclusivamente l'azienda o le partecipazioni sociali dell'imprenditore.

Non vi è spazio per ammettere un patto di famiglia che abbia ad oggetto le possibili altre voci che concorrono a formare il futuro relictum del disponente (il denaro, i crediti, la mobilia, gli immobili, ecc.), il quale, ove stipulato, ricadrebbe nel divieto sancito dall'art. 458 c.c.

Ovviamente l'imprenditore può continuare a disporre dei beni del suo patrimonio diversi dall'azienda o dalle partecipazioni societarie, ma a tali disposizioni non può applicarsi la disciplina propria del patto di famiglia, restando operante quella preesistente all'introduzione di tale istituto.

Per quanto attiene all'individuazione dei destinatari dell'attribuzione, l'art. 768 bis c.c. prevede chiaramente che possono essere tali soltanto i discendenti (ma non necessariamente i figli, potendo l'imprenditore decidere di saltare una generazione). Né il coniuge né gli ascendenti possono, dunque, subentrare al disponente attraverso il patto di famiglia, neppure altri parenti e, men che mai, soggetti estranei alla famiglia.

6. Come anticipato, la novità di tale patto è che esso è costruito in modo tale da consentire il passaggio generazionale dell'azienda o delle partecipazioni sociali dell'imprenditore, prevenendo, nel contempo, future liti divisionali o azioni di riduzione tra coeredi, mediante l'adozione di alcune misure, espressamente dettate dal codice, che

mirano a soddisfare subito chi, al momento della stipula, in caso di apertura della successione, sarebbe un legittimario pretermesso dall'attribuzione.
La prima previsione di rilievo, in tal senso, è data dal disposto del comma 1 dell'art. 768 quater c.c., ove è stabilito che al contratto «devono» partecipare il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari, ove nel momento della stipula si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore.
Tale partecipazione è necessaria, e non facoltativa. Essa rende opponibile il patto a tutti i partecipanti e, soprattutto, assolve allo scopo di consentire nei confronti di questi ultimi l'adempimento degli obblighi previsti dalla legge a carico del beneficiario del trasferimento.
Fondamentale è, infatti, considerare che, ai sensi del comma 2 dell'art. 768 quater c.c., «Gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societari devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti».
All'atto della stipula del patto di famiglia sorge, dunque, un diritto di credito dei futuri legittimari, cui corrisponde, specularmente, l'obbligo del discendente beneficiario di provvedervi subito (senza aspettare l'apertura della successione).
In altre parole, in virtù del patto, la quota di legittima è, per legge, convertita in un diritto di credito immediatamente esigibile.
I contraenti possono anche prevedere che tale liquidazione avvenga in tutto o in parte in natura, tant'è che il successivo comma 3 dello stesso articolo precisa che, come il denaro, anche i beni assegnati ai partecipanti al patto, che non siano gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali, sono imputati, secondo il valore attribuito in contratto, alle quote di legittima spettanti a questi ultimi.
Il destinatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali deve, dunque, provvedere alla tacitazione dei non assegnatari mediante la corresponsione di una somma che, si badi bene, non soddisfa l'intera legittima, ma solo la porzione di essa che a ciascun legittimario spetterebbe sul singolo bene o sul complesso di beni oggetto di trasferimento che, stante l'efficacia immediata del patto, al momento dell'apertura della successione, non entreranno nel futuro relictum.
E non solo.
Il comma 4 del medesimo articolo stabilisce chiaramente che «Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione» e, essendo sottratto alla collazione, non è neppure suscettibile di imputazione (art. 564 c.c.).
Una volta aperta la successione, dunque, nei rapporti tra i legittimari sopra indicati, i beni trasferiti con il patto di famiglia (azienda o partecipazioni societarie) non solo non entrano a far parte del relictum, ma neppure vengono considerati ai fini della ricostruzione del donatum.
La norma si riferisce sia al trasferimento in favore del beneficiario sia alla liquidazione in favore dei legittimari non assegnatari.
Ovviamente, riduzione e collazione non sono interamente precluse.
Esse non operano relativamente ai beni oggetto del patto di famiglia, nei limiti di valore di tali beni e con riguardo alle persone intervenute sicché, stante tale parzialità, all'apertura della successione ciascuno dei legittimari conserva la possibilità di esperire l'azione di riduzione sul restante patrimonio del de cuius.
7. In ordine all'inquadramento giuridico dell'istituto non si registra concordia di opinioni tra gli interpreti.

Prevalente sembra l'orientamento che vi intravede una donazione con onere imposto dalla legge, pur non mancando l'indirizzo che ne ha messo in luce l'effetto divisorio per l'ipotesi in cui vi siano legittimari non assegnatari. Critico su ambedue i fronti è chi sostiene che l'essenza funzionale dell'istituto è costituita non dal trasferimento (realizzabile anche mediante i preesistenti strumenti contrattuali), bensì dalla stabilità degli effetti. Altri interpreti riconducono il patto al contratto a favore di terzi, ove lo stipulante è l'imprenditore, interessato alla stipulazione al fine di consentire la prosecuzione dell'impresa, promittente è il beneficiario e terzi sono i futuri legittimari. Rinunciando ad incasellare il patto di famiglia in uno degli schemi legali conosciuti, altri esponenti della dottrina hanno ritenuto che il patto sia un contratto a causa complessa al contempo attributiva e distributiva.

In effetti, come pure emerge dall'intenzione del legislatore dall'esame dei lavori preparatori, appare vano cercare di ricondurre l'istituto in esame a figure già presenti nel nostro ordinamento, essendo un contratto tutto nuovo, che il legislatore ha voluto inserire tra i patti in deroga al divieto dei patti successori.

Occorre però soffermarsi sul meccanismo operativo previsto dal legislatore, al fine di comprenderne gli effetti giuridici.

Certo, non può negarsi la collocazione del patto nell'ambito proprio delle liberalità, la quale emerge chiaramente dalle norme che richiedono per esso la forma pubblica e apprestano strumenti di tutela in favore dei legittimari, sancendo poi l'esenzione da riduzione e collazione, istituti, tutti, tipicamente legati alla disciplina delle donazioni, tenuta in considerazione, anche solo per derogarvi.

In tale quadro, il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del beneficiario si presenta, tuttavia, e per legge, necessariamente collegato alla dazione di una somma di denaro da parte di quest'ultimo ai legittimari che non hanno avuto alcuna attribuzione, la quale, sempre per legge, corrisponde alla quota di legittima spettante a questi ultimi, computata sul valore del solo trasferimento operato.

In altre parole, il legislatore considera i beni trasferiti con il patto di famiglia separatamente rispetto ai restanti beni dell'imprenditore e come se si aprisse anticipatamente la successione solo su tali beni, prevede la necessità di determinare la quota di legittima, spettante ai legittimari non assegnatari, ponendo a carico del beneficiario del trasferimento l'obbligo della relativa di liquidazione, come se fosse esperita l'azione di riduzione e operata la divisione.

In questo modo, non solo è operata una liberalità in favore degli assegnatari dell'azienda o delle quote sociali, a soddisfacimento delle intenzioni dell'imprenditore, cosa che si poteva fare già prima dell'introduzione del patto di famiglia, ma viene anche soddisfatto il diritto alla quota di riserva del coniuge e dei discendenti, mediante conguaglio in denaro (o eventualmente in natura), computato, si ribadisce, sempre e solo sul valore dell'attribuzione effettuata.

Tali operazioni sono, poi, sugellate dalla non sottoposizione a collazione e riduzione delle attribuzioni operate.

Si comprende bene pertanto che, dal punto di vista funzionale, il patto di famiglia si colloca nell'ambito dei patti successori non tanto perché con esso vengono trasferiti per spirito di liberalità determinati beni dell'imprenditore prima dell'apertura della successione (in vista del passaggio generazionale nella gestione dell'impresa), ma perché, affianco a tale attribuzione, la legge prevede necessariamente la soddisfazione dei legittimari non assegnatari, mediante liquidazione di un conguaglio (anche in natura)

da parte del beneficiario dell'attribuzione, anticipando gli effetti dell'apertura della successione tra legittimari ed anche della divisone ereditaria, limitatamente ai beni oggetto di trasferimento, tenendo conto delle quote di legittima, e rafforzando la definitività delle attribuzioni tutte con l'esclusione dalla collazione e dalla riduzione. Ciò che caratterizza il patto di famiglia, e lo distingue da una qualsiasi donazione che abbia ad oggetto gli stessi beni, è la necessaria presenza del conguaglio in favore degli altri legittimari, esigibile da subito, senza che si debba aspettare l'apertura della successione, a cui si affianca l'impossibilità di assoggettare a collazione e riduzione le attribuzioni così effettuate.

Le caratteristiche evidenziate rendono unica, anche se complessa, l'operazione negoziale, perché il patto di famiglia è tale solo se alla liberalità in favore del beneficiario si accompagna l'adempimento da parte di quest'ultimo dell'obbligo, previsto dalla legge, di effettuare il conguaglio in favore degli altri legittimari.

In sintesi, il patto, da un lato, realizza una liberalità nei confronti del discendente assegnatario e, da un altro lato, assolve ad una funzione solutoria, per quanto attiene alla liquidazione della quota dei legittimari non destinatari dell'assegnazione, anticipando gli effetti non solo dell'apertura della successione, ma anche della divisione tra legittimari.

Ovviamente, la necessità che il beneficiario liquidi ai legittimari non assegnatari la quota di riserva non snatura il carattere liberale del trasferimento a lui fatto dall'imprenditore.

Tuttavia, per il tramite di tale liquidazione, viene dato spazio alla tutela di interessi ulteriori rispetto a quelli legati al mero passaggio generazionale dell'impresa, anch'essi ritenuti rilevanti dal legislatore, qual è quello dello stesso imprenditore di rendere stabile l'attribuzione operata, mediante la liquidazione del conguaglio ai legittimari non assegnatari, e quello di questi ultimi ad ottenere da subito la loro quota di riserva su tale attribuzione, senza mettere più in discussione l'attribuzione operata.

La causa di liberalità senza dubbio persiste, ma ad essa si affianca, senza snaturarla, l'adempimento di un obbligo, imposto dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari.

Dal punto di vista degli effetti, la presenza di tale obbligo, si sostanzia in un peso gravante sull'attribuzione operata con il patto di famiglia, in tutto simile a quanto accade con il compimento di una liberalità gravata da un onere (v. per la donazione modale, l'art. 793 c.c.).

L'assimilazione, si ribadisce, riguarda solo gli effetti giuridici della previsione contenuta nell'art. 768 quater c.c., essendovi differenze rilevanti tra essa e le donazioni modali, se si guarda il momento genetico dell'apposizione del modus.

Nel patto di famiglia, infatti, l'onere non ha fonte negoziale, ma legale, e non costituisce un elemento accidentale dell'attribuzione (che il disponente può decidere di apporre, oppure no), ma un elemento necessario (che è imposto dalla legge).

Tuttavia, dal punto di vista delle conseguenze giuridiche, la situazione è assimilabile, perché all'attribuzione liberale si affianca l'obbligo per il beneficiario di adempiere ad una prestazione, che non costituisce il corrispettivo dell'attribuzione ricevuta, ma la ridimensiona, soddisfacendo altri interessi dello stesso disponente e dei terzi destinatari della prestazione.

8. Passando ad esaminare la normativa fiscale, si deve subito rilevare che non vi è una disciplina che regoli espressamente, in via generale, il regime tributario del patto di famiglia.

Vi è solo un richiamo a tale istituto nell'art. 3, comma 4 ter, DLgs. n. 346 del 1990

(aggiunto dall'articolo 1, comma 78, L. n. 296 del 2006) che, a determinate condizioni, prevede una particolare esenzione.
Tale norma verrà di seguito esaminata, dovendosi prima di tutto individuare quale sia il trattamento fiscale ordinario del patto di famiglia.
Com'è noto, l'art. 2, DL n. 262 del 2006, conv. con modif, in L. n. 286 del 2006, al comma 47 ha nuovamente istituto l'imposta sulle successioni e donazioni «sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data DL 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54». Nel successivo comma 50 del menzionato art. 2 DL n. 262 del 2006, quale norma di chiusura, si ribadisce che «Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001».
Nel reintrodurre nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni (abrogata dall'art. 13 L. n. 383 del 2001), la previsione appena riportata ha rimodulato la configurazione del tributo, ampliandone la base impositiva con l'inclusione di tutti i trasferimenti a titolo gratuito ed anche degli atti con cui si costituiscono vincoli di destinazione.
È evidente che l'estensione dell'imposizione al più ampio genus degli atti a titolo gratuito (rispetto alla species delle liberalità previste in origine dall'art. 1 del DLgs. n. 346 del 1990) conduce a correlare il presupposto del tributo all'accrescimento patrimoniale (senza contropartita) del beneficiario, anziché all'anímus donandi, che infatti difetta negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità.
Come sopra evidenziato, le caratteristiche del patto di famiglia pongono in luce la piena corrispondenza al profilo oggettivo della liberalità inter vivos e portano ad eliminare ogni dubbio l'applicabilità dell'imposta in questione (sul punto, 'v. già Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018, su cui v. infra).
9. La rilevanza attribuita alla correlazione, tra presupposto impositivo e accrescimento patrimoniale del beneficiario, anziché all'animus donandi, rende ancora più evidente la necessità di considerare il risultato dell'attribuzione patrimoniale esclusivamente in termini di "incremento", quindi al netto di ogni componente patrimoniale negativo correlativamente imputato al patrimonio del beneficiario.
L'intera sistematica dell'imposta sulle successioni e donazioni evidenzia il principio per cui l'incremento patrimoniale (e quindi l'imponibile) per l'erede ed il legatario è decurtato dell'importo di legati ed oneri loro imposti.
In particolare, l'art. 8, comma 1, DLgs. n. 346 del 1990 stabilisce che «Il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3».
Il successivo comma 3 del medesimo articolo precisa poi che «Il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano, quello dei legati al netto degli oneri da cui sono gravati».
A completamento di quanto appena riportato, vi è poi l'art. 46, comma 3, DLgs. cit., ove è stabilito che «L'onere a carico dell'erede o del legatario, che ha per oggetto prestazioni a

soggetti terzi determinati individualmente, è considerato legato a favore del beneficiario».
Guardando, in particolare, le attribuzioni modali, si evince con chiarezza che l'onere a carico dell'erede o del legatario, e a favore di destinatari determinati, è considerato (ai fini fiscali) come un legato e pertanto deve essere detratto dal valore dell'attribuzione cui accede, in applicazione dell'art. 8, comma 3, DLgs. cit. (e non dell'art. 8, comma 1, stesso DLgs.).
Pur essendo l'onere gravante sull'erede o sul legatario, dunque, ai fini fiscali, esso è equiparato al legato e cioè ad un'attribuzione a titolo particolare del de cuius in favore o del beneficiario.
Disposizioni corrispondenti a quelle appena riportate si trovano in materia di imposta sulle donazioni.
In particolare, l'art. 58, comma 1, DLgs. cit. prevede che «Gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari».
Analogamente a quanto avviene per le disposizioni testamentarie, ai fini della determinazione del valore globale netto della donazione, il modus a favore di un soggetto determinato non è considerato come gli altri oneri, ma come un'altra donazione (cfr. l'art. 2, comma 49, DL n. 262 del 2006, conv. con modif. in L. n. 286 del 2006).
La donazione modale avente un destinatario determinato è, dunque, considerata, dal punto di vista fiscale, come una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l'altra a favore del beneficiario dell'onere.
10. Può pertanto ritenersi che, nel quadro complessivo della disciplina dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, gli oneri posti a carico del beneficiario dell'attribuzione e a favore di altri soggetti individualmente determinati, ai fini fiscali, rilevano come attribuzioni provenienti, rispettivamente, dal de cuius o dal donante.
E ciò avviene anche se è indiscusso che l'adempimento dell'onere spetta all'erede (o al legatario) e al donatario con beni provenienti dal suo personale patrimonio.
In questo modo, viene applicata l'imposta tenendo a riferimento l'effettivo passaggio della ricchezza che, nei confronti dell'erede (o legatario) e del donatario, è ridimensionato, a causa dell'adempimento dell'onere, nella stessa misura in cui determina un arricchimento in favore del terzo beneficiario.
Tale operazione è possibile, ovviamente, soltanto quando l'onere è posto a vantaggio di soggetti determinati ed è per questo che, nei casi in cui ciò non accade, non si applica né l'art. 46, comma 3, DLgs. cit., in materia di successioni, né l'art. 58, comma 1, stesso DLgs., in materia di donazioni. In questi casi, l'onere viene solo sottratto dal valore della disposizione testamentaria (art. 8, comma 1, DLgs. cit.) e della donazione (art. 2, comma 49, DL n. 262 del 2006, conv. con modif. in L. p. 286 del 2006), senza poter essere conteggiato in favore di un destinatario non determinato.
11. Quanto appena illustrato non può non essere considerato, passando ad esaminare il regime impositivo del patto di famiglia.
Si è già evidenziato che alla causa di liberalità senza dubbio sussistente si affianca, senza snaturarla, l'adempimento di un obbligo, imposto dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari non assegnatari, che, dal punto di vista degli effetti, e solo da questo punto di vista, si sostanzia in un peso gravante sull'attribuzione operata con il patto di famiglia, in tutto simile all'apposizione di un modus.
È evidente che nel patto di famiglia l'obbligo di liquidazione non ha fonte negoziale, ma

legale, e che lo stesso non costituisce un elemento accidentale dell'attribuzione, ma un elemento necessario, imposto dalla legge.
Tuttavia, l'effetto giuridico è in tutto simile all'apposizione di un onere.
Secondo lo schema negoziale tipico del patto di famiglia, la liquidazione dei legittimari virtuali, imposta all'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni, riduce l'incremento patrimoniale arrecato a quest'ultimo e si risolve in autonomo incremento patrimoniale per i destinatari della liquidazione.
Anche se la liquidazione deve essere eseguita dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o della partecipazione societaria, tuttavia, tali attribuzioni sono da lui eseguite a soddisfacimento degli altri legittimari per il solo fatto che egli ha ottenuto l'attribuzione dei beni dell'imprenditore e sul valore di tale attribuzione deve essere calcolata, e liquidata, la quota di legittima.
Come già affermato da questa Corte, anche per il patto di famiglia viene, pertanto, in considerazione il disposto dell'art. 58 DLgs. n. 346 del 1990, secondo cui, come già evidenziato, «gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari» (Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018, su cui, però, v. infra).
Questa disposizione si attaglia perfettamente alla fattispecie di cui all'articolo 768 quater c.c., stante la natura non corrispettiva dell'obbligo dell'assegnatario di procedere alla liquidazione in denaro (o, se concordato, in natura) dei legittimari non assegnatari, il quale costituisce, come già evidenziato, un peso, e cioè un onere, gravante sull'operata attribuzione dell'azienda o della partecipazione societaria.
Sul piano dell'imposizione, dunque, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale prevista per la donazione modale.
Adattando all'istituto in esame la disciplina sopra menzionata, deve ritenersi assoggettato all'imposta sulle donazioni non solo il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie operato dall'imprenditore in favore dell'assegnatario, ma anche o la liquidazione del conguaglio ex art. 768 quater c.c., operato dall'assegnatario in favore dei legittimari non assegnatari.
12. Non è di ostacolo all'applicazione, nella specie, dell'Articolo 58 DLgs. cit. la circostanza che quest'ultimo si riferisca alle prestazioni attribuite «a soggetti terzi» (mentre i legittimari non assegnatari, come sopra evidenziato, devono necessariamente partecipare al contratto), dal momento che tale qualifica va riferita ai soggetti non destinatari degli effetti della donazione diretta (nei cui confronti sono considerati, appunto, terzi), e non alla necessaria estraneità dei medesimi al contratto ed alla sua unitarietà di causa (così Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018).
13. Tale ricostruzione fornisce anche la risposta alla questione relativa all'individuazione delle aliquote d'imposta (con le eventuali franchigie) applicabili.
Solo in ciò discostandosi dal precedente più volte richiamato (Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018), questo Collegio ritiene che, una volta ricondotto il patto di famiglia alla disciplina fiscale dettata dall'art. 58, comma 1, DLgs. n. 346 del 1990, sopra illustrato, la liquidazione del conguaglio, anche se operata dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, deve essere considerata, ai fini fiscali, come liberalità dell'imprenditore nei confronti dei legittimari non assegnatari.
In altre parole, proprio in virtù del richiamo all'art. 58, comma 1, DLgs. n. 346 del 1990, il patto di famiglia in cui il beneficiario del trasferimento di azienda o delle partecipazioni societarie liquidi il conguaglio agli altri legittimari, dal punto di vista impositivo,

contiene più atti di liberalità dell'imprenditore, una a favore del beneficiario del trasferimento e le altre a favore degli altri legittimari non assegnatari.
Non è in discussione che la liquidazione sia eseguita dal beneficiario del trasferimento con denaro o beni propri (o che siano divenuti tali).
Ciò che rileva è che tale liquidazione, ai fini fiscali, in applicazione delle disposizioni richiamate, è considerata liberalità del disponente in favore del legittimario pretermesso.
Deve pertanto darsi applicazione all'art. 2, comma 49, DL n. 262 del 2006, conv. con modif. in L. n. 286 del 2006, nella parte in cui è stabilito che, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, «l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote ... al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:
«a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;
a bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento;
b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;
c) a favore di altri soggetti: 8 per cento».
In conclusione, nel patto di famiglia, una volta assoggettati all'imposta sulle donazioni sia il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie al beneficiario sia la liquidazione ai legittimari non assegnatari, occorre applicare l'aliquota e la franchigia relativa al legame di parentela (o di coniugio) con l'imprenditore non solo con riferimento al menzionato trasferimento, ma anche alla connessa liquidazione.
14. Tale ricostruzione risponde alle caratteristiche proprie del patto di famiglia, ove, come sopra illustrato, in deroga al divieto dei patti successori, vengono anticipati, con riguardo ai beni dell'impresa trasferiti, gli effetti dell'apertura della successione e della divisione tra legittimari: il beneficiario ottiene dall'imprenditore l'assegnazione dell'azienda o delle partecipazioni societarie e, con riferimento al valore di tali beni, corrisponde agli altri legittimari la quota di riserva a loro spettante.
15. Anche dal punto di vista tributario la soluzione interpretativa operata risponde all'effetto di anticipazione della successione e della divisione tra legittimari, sempre limitatamente ai beni dell'impresa oggetto del trasferimento operato con il patto di famiglia.
Alle medesime conclusioni, in termini fiscali, si perverrebbe, infatti, ove, supponendo che l'azienda o le partecipazioni societarie siano gli unici beni mai posseduti dall'imprenditore, quest'ultimo decidesse di disporne per testamento (eredità o legato) in favore di uno solo dei suoi discendenti, apponendo l'onere, gravante sull'erede o sul legatario, di liquidare gli altri legittimari.
In virtù del combinato disposto degli artt. 46, comma 3, DLgs. n. 346 del 1990 e dell'art. 2, comma 49, DL n. 262 del 2006, sopra illustrati,' l'aliquota da applicare sarebbe sempre quella che attiene al rapporto tra l'imprenditore e i legittimari, sia per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie e sia per la liquidazione del conguaglio.
Lo stesso risultato si otterrebbe se, in presenza degli stessi presupposti sopra indicati, l'imprenditore disponesse dei beni dell'impresa sopra menzionati in favore di uno solo dei discendenti e, poi, una volta aperta la successione, i legittimari stipulassero un accordo per reintegrare le quote di legittima, prevedendo la liquidazione di un conguaglio a carico del beneficiario delle disposizioni testamentarie a favore dei legittimari

pretermessi.
In applicazione dell'art. 43 DLgs. n. 346 del 1990, infatti, «Nelle successioni testamentarie l'imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento ...omissis... nonché agli eventuali accordi diretti a reintegrare i diritti dei legittimari, risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata ....omissis».
16. Occorre a questo punto esaminare gli effetti dell'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 ter, DLgs. n. 346 del 1990 (aggiunto dall'articolo 1, comma 78, L. n. 296 del 2006) sulla disciplina fiscale del patto di famiglia.
Tale disposizione è stata introdotta in attuazione, in ambito tributario, della sopra descritta Raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994, ove, in particolare all'art. 6, è stata evidenziata l'opportunità di «assicurare la sopravvivenza dell'impresa con un'adeguata disciplina fiscale della successione ereditaria e della donazione» e gli Stati membri sono stati invitati ad adottare una o più misure tendenti, tra l'altro, a «ridurre, purché l'attività dell'impresa prosegua in modo effettivo per un certo periodo minimo, i tributi sugli attivi strettamente legati all'esercizio dell'impresa in caso di trasferimento tramite donazione o successione ereditaria, in particolare le imposte di successione, di donazione e di registro ...omissis».
La norma colloca nell'ambito di operatività dell'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti dell'azienda o di partecipazioni societarie a favore dei discendenti e del coniuge effettuati «anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti del codice civile», sancendone, a determinate condizioni, l'esenzione.
In particolare, la disposizione non assoggetta ad imposta i trasferimenti di aziende, di rami di esse, di quote sociali e di azioni in favore dei discendenti (ed anche del coniuge, a differenza del patto di famiglia) - con la precisazione che, in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), DPR n. 917 del 1986, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), c.c. - a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo societario per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, «rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso» (così letteralmente l'art. 3, comma 4 ter, DLgs. cit.).
Ovviamente, il mancato rispetto della menzionata condizione comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, oltre alle sanzioni e agli interessi.
Come sopra evidenziato, l'interesse del legislatore, è quello di prevedere, in presenza di determinati requisiti, una disciplina fiscale di favore per i trasferimenti di determinati beni, al fine di favorire il passaggio nella gestione dell'azienda tra i più stretti familiari dell'imprenditore.
Non importa che tali trasferimenti siano disposti per testamento, per donazione o per mezzo del patto di famiglia. Ciò che rileva, insieme ad altre condizioni, è che sia operato il menzionato trasferimento all'interno della famiglia.
Non è pertanto condivisibile l'opinione che costruisce intorno alla disposizione in esame la disciplina generale in materia fiscale del patto di famiglia.
Si tratta, al contrario, di una disciplina speciale di favore che, alla presenza di determinate condizioni, si applica a varie tipologie di atti, tutti altrimenti soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, tra cui anche il patto di famiglia, accumunati

dall'avere ad oggetto il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie sopra descritte.
Con particolare riguardo al patto di famiglia, poi, nella norma in esame, nessun richiamo è fatto alle liquidazioni dei conguagli in favore dei legittimari non assegnatari.
Tali liquidazioni devono, pertanto, ritenersi escluse dall'esenzione, posto che la norma, come qualsiasi previsione agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione, in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario (cfr., con riferimento ad altre fattispecie, da ultimo Cass., Sez. 6-5, n. 21873 del 09/10/2020; Sez. 5, n. 7387 del 17/03/2020).
In sintesi, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale delle donazioni, sia per quanto riguarda il trasferimento dell'azienda sia per quanto riguarda le liquidazioni dei conguagli, tuttavia, ove sussistano i requisiti previsti dell'art. 3, comma 4 ter DLgs. n 346 del 1990, solo per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, opera l'esenzione ivi prevista.
Si tratta, si ribadisce, di una particolare disciplina di favore, voluta da legislatore, per favorire il passaggio della gestione dell'impresa all'interno della famiglia che, nei casi in cui non trova applicazione, lascia lo spazio alla disciplina fiscale ordinaria in materia di successioni e donazioni.
17. In conclusione, il secondo e il terzo motivo di ricorso devono pertanto essere accolti in applicazione dei seguenti principi:
"1) Il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis e ss. c.c. è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari;
2) In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'art. 768 quater c.c., è applicabile il disposto dell'art. 58, comma 1, DLgs. n. 346 del 1990, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimarla non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio;
3) L'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 ter, DLgs. n. 346 del 1990, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, non anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari."
18. Nel caso di specie, in applicazione dei principi enunciati, la liquidazione della somma di denaro, operata, nel patto di famiglia, dal beneficiario del trasferimento della partecipazione nella Società Alfa, figlio del disponente, in favore della legittimarla, anch'essa figlia del disponente ma non assegnataria di alcuna partecipazione in tale società, avrebbe dovuto essere assoggettata all'imposta sulle donazioni, tenendo in considerazione l'aliquota e la franchigia corrispondenti al rapporto padre-figlia, e non al rapporto fratello-sorella.
19. In conclusione, respinto il primo motivo di ricorsi), accolto il primo e il secondo, deve essere cassata la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti, con rinvio della causa alla C.T.Reg. dell'Abruzzo, in diversa composizione, ai fini della determinazione

dell'imposta dovuta da S.M., previa determinazione della base imponibile al netto della franchigia, tenendo in considerazione tutte le attribuzioni effettuate nel patto di famiglia in favore di quest'ultima (cfr. p. 4 della sentenza impugnata).
20. La C.T.Reg. provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte
accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso e, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti, con rinvio della causa, anche per le spese del presente grado di giudizio, alla C.T.Reg. dell'Abruzzo in diversa composizione.