

Patto di famiglia meno caro, la Cassazione cambia linea

Il Sole 24 Ore | NORME E TRIBUTI | 12 GENNAIO 2021 | Angelo Busani, Elisabetta Smaniotto

Nel patto di famiglia, dal punto di vista tributario, si considerano come attribuzioni entrambe effettuate dal disponente sia quella a favore del legittimario assegnatario (avente a oggetto un'azienda o una quota di partecipazione al capitale di una società) sia quella effettuata da quest'ultimo a favore dei propri fratelli o sorelle (i legittimari non assegnatari) a "compensazione" dell'attribuzione dell'azienda o della quota di partecipazione posta in essere dal disponente a vantaggio del legittimario assegnatario. È questa la decisione della Cassazione nella sentenza 29506 del 24 dicembre 2020, assai rilevante in quanto con essa viene radicalmente invertita la precedente giurisprudenza di legittimità (Cassazione 32823/2018) ove l'attribuzione effettuata dal legittimario assegnatario a favore del legittimario non assegnatario era stata ritenuta tassabile come un'attribuzione tra fratelli e sorelle. La differenza è evidentissima: con la decisione 29506/2020, se il padre trasferisce al figlio Tizio una partecipazione del valore di 2 milioni di euro e il figlio Tizio compensa il fratello Caio con l'attribuzione di una somma di denaro (o di un bene immobile) del pari valore di 2 milioni di euro, quest'ultima attribuzione sconta imposta di donazione per euro (2milioni meno 1 milione x 4% =) 40mila; con la decisione 32823/2018, invece, l'imposta di donazione era da determinarsi in euro (2milioni meno 100mila x 6% =) 114mila. Nella decisione 29506/2020 viene infine precisato che l'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, Dlgs 346/90, la quale compete – ricorrendone i presupposti – al trasferimento tra disponente e legittimario assegnatario (avente a oggetto un'azienda o una quota di partecipazione al capitale di una società), non si applica, invece, al trasferimento dal legittimario assegnatario a favore del legittimario non assegnatario, qualunque oggetto abbia quest'ultima attribuzione. Con la sentenza 29506/2020 la giurisprudenza di vertice si occupa, dunque, per la seconda volta, della materia del patto di famiglia: si tratta di una sentenza indubbiamente influenzata dal fatto che il giudizio richiesto giunge all'esito di un contenzioso tributario. Tuttavia, per pervenire al verdetto, l'iter argomentativo del giudice deve compiere diversi "passaggi" di diritto privato, i quali non potranno non influire sulle interpretazioni che la giurisprudenza del futuro effettuerà in questa materia, assai densa di questioni problematiche. Restrungendo, ora, l'osservazione della sentenza 29506 al mero ambito tributario, occorre notare che la Cassazione parte dal presupposto secondo il quale l'imposta di donazione fuoriuscita dal Dl 262/06, applicandosi non solo alle donazioni, ma anche agli atti a titolo gratuito e alla istituzione di vincoli di destinazione, è un tributo che si appunta sull'incremento del patrimonio del beneficiario per effetto dell'attribuzione dal medesimo ricevuta. Se, dunque, il beneficiario è gravato da un onere a vantaggio di un altro soggetto, il valore dell'onere decurta il valore dell'attribuzione dal medesimo ottenuta e costituisce, a sua volta, un'attribuzione (che ha fonte nella volontà del soggetto disponente) a vantaggio del soggetto a cui favore l'onere è disposto, da tassare, anch'essa, con l'imposta di donazione. Nel caso del patto di famiglia accade il medesimo fenomeno: per volontà del disponente, si origina, per legge, il gravame del legittimario assegnatario di compensare il legittimario non assegnatario per l'attribuzione effettuata dal disponente a favore del suo discendente avente a oggetto un'azienda o i una quota di partecipazione al capitale di una società. Pertanto, la tassazione deve essere applicata come se tutte le attribuzioni disposte nel patto di famiglia (e, quindi, anche quelle tra un fratello e l'altro fratello) fossero effettuate direttamente dal disponente. © RIPRODUZIONE RISERVATA