

## DONAZIONE DI AZIENDA E PATTO DI FAMIGLIA

di Saverio Sabatini

Dopo aver analizzato le clausole successorie all'interno degli Statuti societari, con il presente lavoro intendiamo trattare del passaggio intergenerazionale delle unità produttive a mezzo atti tra vivi. Scopo pratico del presente articolo è mostrare la differenza - in termini civilistici/fattuali/fiscali - tra le due modalità (donazione e patto di famiglia) e trarre delle conclusioni operative, anche *de jure condendo*, utili per il lettore.

### Sommario

1. Definizioni
  - 1.1 Cos'è la "donazione"
  - 1.2 Cos'è l'"azienda"
  - 1.3 Cos'è il "patto di famiglia"
2. Donazione o patto di famiglia?
3. Regime fiscale
4. Conclusioni

*Tizio, imprenditore, è coniugato con Tizia e ha tre figli – Mevio, Filano e Sempronio. Di questi, però, solo Mevio lavora in azienda con il padre. Pertanto Tizio vorrebbe trasferire - in vita - l'azienda solo a Mevio, pur facendo in modo che gli altri non subiscano lesioni nelle loro quote di legittima e cercando di evitare che, alla sua morte, possano insorgere liti in relazione al suo patrimonio ereditario.*

### 1. Definizioni

Prima di tentare di dare una risposta concreta e pratica al caso prospettato, sarà necessario fissare alcuni paletti e fornire talune definizioni che saranno di ausilio nel prosieguo della trattazione.

Nel gergo quotidiano si parla fin troppo di "donazioni", di "regalie", di "liberalità" e di "gratuità", ma impropriamente. Sarà, pertanto, opportuno tracciare una netta linea di confine tra queste definizioni. Allo stesso modo, si tenterà di fugare ogni dubbio in merito alle definizioni di società, impresa, ditta e azienda, con particolare riferimento a quest'ultima. In ultimo, si fornirà una definizione di "patto di famiglia", volta a tracciare la distinzione rispetto alla donazione di azienda.

#### 1.1 Cos'è la Donazione

Art. 769 c.c.: *"La donazione è il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione"*. La lettera della norma può spiegarci meglio di qualunque manuale la natura del contratto di donazione; appare subito opportuno chiarire come la donazione abbia quale causa sottostante l'arricchimento senza corrispettivo dell'uno, cui farà da contraltare l'impovertimento dell'altro, il tutto vivificato dall'aspetto soggettivo costituito dall'*animus donandi*<sup>1</sup>. La nozione di liberalità è ben più ampia rispetto a quella di donazione: potremmo,

<sup>1</sup> CARNEVALI, Tr. Rescigno, VI, 486.

con un esempio, sostenere che le **liberalità** siano il contenitore e la **donazione** non sia altro se non una modalità di porre in atto quell'intento liberale.

A differenza di altre tipologie (tipiche o atipiche) di liberalità, la donazione prevede espressamente uno spirito liberale (il succitato *animus donandi*) che costituisce non il semplice e mero motivo, bensì proprio la causa in concreto di quel contratto (dal lato soggettivo); a tale elemento andrà aggiunto l'arricchimento del beneficiario, che dovrà intendersi in senso eminentemente economico: la Cassazione<sup>2</sup> infatti ha più volte sostenuto che l'*animus donandi* non è sufficiente a qualificare un contratto come donativo, essendo necessario anche l'elemento oggettivo, consistente nell'arricchimento e nel relativo depauperamento, senza che assumano rilevanza i motivi meramente interni, psicologici o sentimentali.

Rientra sicuramente nel concetto di "donazione" l'assegnazione di un'azienda a titolo gratuito: in particolar modo si può analizzare il comma **2** dell'art. **771** c.c. in tema di donazioni aventi a oggetto beni futuri: *"qualora oggetto della donazione sia una universalità di cose e il donante ne conservi il godimento trattenendola presso di sé, si considerano comprese nella donazione anche le cose che vi si aggiungono successivamente, salvo che dall'atto risulti una diversa volontà"*. Tale indicazione normativa si giustifica sulla base dell'unitarietà dell'universalità: se la donazione riguarda una universalità di beni, le cose che successivamente si andranno ad aggiungere per mano del medesimo donante, sono da ricomprendersi nell'oggetto della liberalità, in quanto ne rappresentano un incremento. Dottrina maggioritaria<sup>3</sup>, partendo da tale previsione, è concorde nel ritenere che **anche l'azienda - universalità di rapporti giuridici collegati per un fine economico - possa essere trasferita per donazione**.

Quanto alla forma, partendo dal presupposto che difficilmente potremo parlare di donazioni di modico valore quando ci troveremo innanzi a una donazione di azienda, si prescrive la forma scritta, per atto pubblico, con presenza dei testimoni di cui all'art. 48 della legge notarile. Diverso il discorso per le donazioni indirette di cui all'art. 809 c.c.; per tali liberalità indirette non si prevedono obblighi formali, ma la stessa norma estende a tale contratto i rimedi ordinariamente previsti per le donazioni dirette (imputazione ex se, riduzione, collazione ...); la Cassazione, tuttavia, ha di recente<sup>4</sup> escluso l'azione di restituzione, così stabilendo un vantaggio per le donazioni indirette, rispetto a quelle di cui all'art. 769 c.c., disapplicando il recupero reale del bene donato.

A titolo meramente esemplificativo, può essere utile ricordare come la Cassazione<sup>5</sup> abbia qualificato l'atto di cointestazione — con firma e disponibilità disgiunte — di una somma di

---

<sup>2</sup> Ex multis vedi Cass. 6994/2000

<sup>3</sup> Cataudella

<sup>4</sup> Cass. Civ., Sez. I, n. 11496 del 12 maggio 2010. Nell'ipotesi di donazione indiretta di un immobile, realizzata mediante l'acquisto del bene con denaro proprio del disponente ed intestazione ad altro soggetto, che il disponente medesimo intenda in tal modo beneficiare, la compravendita costituisce lo strumento formale per il trasferimento del bene ed il corrispondente arricchimento del patrimonio del destinatario, che ha quindi ad oggetto il bene e non già il denaro. Tuttavia, alla riduzione di siffatta liberalità indiretta non si applica il principio della quota legittima in natura (connaturata all'azione nell'ipotesi di donazione ordinaria di immobile ex art. 560 c.c.), poiché l'azione non mette in discussione la titolarità dei beni donati e l'acquisizione riguarda il loro controvalore, mediante il metodo dell'imputazione; pertanto mancando il meccanismo di recupero reale della titolarità del bene, il valore dell'investimento finanziato con la donazione indiretta deve essere ottenuto dal legittimario leso con le modalità tipiche del diritto di credito, con la conseguenza che, nell'ipotesi di fallimento del beneficiario, la domanda è sottoposta al rito concorsuale dell'accertamento del passivo ex artt. 52 e 93, L.F..

<sup>5</sup> Cass., Sez. II, 12 novembre 2008, n. 26983 — Pres. Rovelli — Est. Mazzacane

denaro già depositata presso un istituto di credito e di proprietà di uno solo dei cointestatari come donazione indiretta (quando sia verificata l'esistenza di animus donandi, consistente nell'accertamento che il proprietario del denaro non aveva, nel momento della cointestazione, altro scopo che quello della liberalità).

In ambito immobiliare, ai fini della configurabilità della donazione indiretta d'immobile, è necessario che il denaro sia corrisposto dal donante al donatario allo specifico scopo dell'acquisto del bene o mediante il versamento diretto dell'importo all'alienante o mediante la previsione della destinazione della somma donata al trasferimento immobiliare. Non ricorre, pertanto, tale fattispecie quando il danaro costituisca il bene di cui il donante ha inteso beneficiare il donatario e il successivo reimpiego sia rimasto estraneo alla previsione del donante<sup>6</sup>.

## 1.2 Cos'è l'Azienda

Nel Titolo VIII (rubricato, appunto, "Dell'azienda") del Libro V del codice civile si definisce l'azienda come "il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa" (art. 2555 c.c.). Il legislatore ha così voluto **distinguere nettamente l'azienda dall'impresa**: l'azienda è costituita dagli strumenti dei quali l'imprenditore si serve per l'esercizio dell'attività produttiva, mentre l'impresa coincide con l'attività economica in funzione della quale tali mezzi sono organizzati e utilizzati dall'imprenditore. La distinzione citata sarà ancor più marcata nelle ipotesi in cui vi sia:

- **un'impresa senza azienda** (ad esempio nelle società iscritte nel Registro delle imprese, ma non ancora di fatto organizzate);
- **un'azienda senza impresa** (ad esempio quando più soggetti ereditino l'azienda paterna e provvedano successivamente alla cessione, senza aver esercitato alcuna attività d'impresa).

Semplicisticamente, ma concretamente, qualcuno ha proposto di guardarle, **l'una (l'azienda) come il mezzo e l'altra (l'impresa) come il fine**.

Altra confusione si ingenera tra azienda e ditta: l'uso improprio del termine "ditta" non deve condurci a nidificare la ditta con l'azienda, essendo la ditta la denominazione attraverso la quale l'imprenditore, in via esclusiva, esercita la propria attività (secondo il principio di verità, ovvero con almeno l'indicazione del cognome o di una sigla dell'imprenditore); l'art. 2565 c.c. prevede un ulteriore intreccio tra le due figure sancendo il divieto di alienare la ditta separatamente dall'azienda.

Dall'art. 2555 si evince che gli elementi costitutivi dell'azienda sono:

- a) l'esistenza di un complesso di beni;
- b) l'organizzazione di tali beni in funzione dell'esercizio di un'attività produttiva.

La dottrina è divisa in merito alla natura giuridica dell'azienda, taluni sposando la teoria unitaria, tal'altri quella atomistica. I primi, seguendo la teoria anche detta universalistica, ritengono che l'azienda costituisca un bene autonomo, distinto rispetto ai singoli beni che la compongono, nell'ambito del quale i singoli elementi costitutivi perdono la propria individualità a vantaggio dell'unitarietà della loro destinazione: come anticipato in seno alla trattazione sulla donazione, l'azienda costituisce un'*universitas* ossia un complesso di beni che conservano una loro identità, ma che sono unificati in vista di una particolare destinazione. A sostegno di tale tesi sembra deporre la lettera dell'art. 2555 c.c. che definisce l'azienda come un complesso di beni, ma anche il disposto dell'art. 2556 c.c. che richiama una nozione unitaria

---

<sup>6</sup> Cassazione civile, sezione II, 6 novembre 2008, n. 26746

di azienda quando fa riferimento a contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o del godimento; sposando tale tesi, che appare, a oggi, preferibile, si deve distinguere tra chi considera l'azienda come universalità di fatto (c.d. *universitas rerum o facti*) e chi la definisce universalità di diritto (c.d. *universitas iuris*).

La concezione dell'azienda come *universitas facti* è sostenuta da quanti ritengono che non possano rientrare nel concetto di bene aziendale di cui all'art. 2555 c.c. i rapporti giuridici e in particolare i contratti, i debiti e i crediti che ineriscono all'azienda. Diversamente, i sostenitori della concezione dell'azienda come un'universalità di diritto fanno rientrare nel concetto d'azienda non solo i beni, ma anche i contratti, i debiti e i crediti ossia, *“un complesso di diritti aventi un unico punto di riferimento e quindi unitariamente considerati dall'ordinamento giuridico”*.

In base alla c.d. teoria atomistica, invece, l'azienda deve essere considerata come *“una semplice pluralità di beni, collegati alla persona dell'imprenditore in forza di diritti eventualmente diversi (proprietà, diritti reali limitati, diritti personali di godimento) e tra loro in fatto coordinati per l'esercizio dell'attività d'impresa”*<sup>7</sup>. I sostenitori di tale teoria ritengono, pertanto, che il complesso aziendale non costituisca un bene autonomo né, di conseguenza, che sia configurabile alcun diritto sullo stesso distinto da quelli che l'imprenditore ha su ciascuno dei beni che ne fanno parte. L'argomento principale sul quale si fonda tale teoria è dato dal disposto dell'art. 2556 c.c., che prevede che il trasferimento dei beni che fanno parte del complesso aziendale deve avvenire secondo quanto previsto, in via generale, dalla legge per il trasferimento di ciascuno di essi; in sostanza, poiché manca una legge di circolazione unitaria dell'azienda, i sostenitori di tale teoria ritengono di non poter considerare il complesso dei beni costituenti l'azienda come un bene autonomo. Ritenerne l'azienda come un bene autonomo significa riconoscere *“l'esistenza di un diritto dell'imprenditore sul complesso in quanto tale, diritto che, non da oggi, accreditata dottrina e la giurisprudenza riconducono alla proprietà (o quanto meno alla categoria dei diritti assoluti)”*<sup>8</sup>.

La Cassazione aderisce alla teoria dell'azienda come *universitas*, configurandola a volte come *universitas iuris*, a volte come *universitas facti*<sup>9</sup>.

### 1.3 Cos'è il Patto di Famiglia

Il Patto di Famiglia è il contratto per mezzo del quale un imprenditore, titolare di un'azienda o di partecipazioni societarie, trasferisce a uno dei suoi discendenti la medesima azienda o le quote sociali, quale anticipazione della propria successione per la quale sono espressamente disinnescati i meccanismi della collazione e della riduzione<sup>10</sup>. L'introduzione del patto ha anche

<sup>7</sup> G.E. COLOMBO, *L'azienda*, p. 16.

<sup>8</sup> G. BONFANTE-G. COTTINO, *Trattato*, p. 627.

<sup>9</sup> In una pronuncia del 1990 ha stabilito che l'azienda si configura come una *universitas iuris* comprendente cose materiali, mobili e immobili, beni immateriali, rapporti di lavoro, debiti e crediti con la clientela e in genere tutti gli elementi organizzati in senso funzionale per l'esercizio di un'impresa (Cass., Sez. II, 11 agosto 1990, n. 8219). In una successiva pronuncia, tuttavia, la stessa Corte di Cassazione ha sostenuto che la qualificazione giuridica dell'azienda, nonostante (...) le variazioni intervenute nella soggettività e struttura giuridica delle imprese [che ne sono state titolari,] è rimasta sostanzialmente immutata quale *universitas rerum* costituita da un complesso di beni e servizi (capitale, fisso e circolante, e lavoro) unificato dall'unitaria destinazione produttiva (azienda in senso oggettivo). (Cass., Sez. lav., 8 aprile 1992, n. 4274).

<sup>10</sup> La **collazione** costituisce un'operazione divisionale che presuppone una comunione ereditaria fra i soggetti di cui all'art. 737 c.c. in quanto siano effettivamente coeredi. L'obbligo della collazione sorge

comportato la modifica dell'art. 458 c.c. in tema di patti successori, avendo il legislatore previsto tale strumento quale deroga al divieto del patto successorio<sup>11</sup>. A seguito del patto di famiglia, il discendente beneficiario dovrà corrispondere a ciascuno degli altri legittimari<sup>12</sup> la propria quota di riserva ex artt. 536 ss. c.c. Allo stesso modo il codice vigente prevede una tutela a favore dei legittimari non beneficiati dal patto, consistente nel diritto di impedire la stipula del patto con la loro semplice assenza: infatti, stante la natura divisoria del patto di famiglia<sup>13</sup>, l'assenza anche di un solo legittimario comporterebbe la radicale nullità del patto di famiglia.

A seguito dell'entrata in vigore della legge 14 febbraio 2006, n. 55, nei primi commenti a caldo<sup>14</sup> la tendenza era di riscontrare nel patto di famiglia una **donazione modale**. Le argomentazioni di tale ricostruzione discendevano dall'assenza di ogni riferimento nella disciplina normativa a un corrispettivo posto a carico dell'assegnatario in favore del disponente e la sottrazione ex art. 768-quater alla collazione e all'azione di riduzione delle attribuzioni oggetto del patto di famiglia. Gli stessi autori, comunque, pur facendo ampio riferimento alla donazione modale, ne evidenziavano talune particolarità: la prima sarebbe che l'onere a carico del donatario, consistente nella liquidazione dei soggetti non assegnatari, è imposto direttamente dalla legge; la seconda consisterebbe nel fatto che l'onere è adempiuto dal donatario contestualmente alla conclusione del contratto, come reso più agevole dalla presenza in atto dei beneficiari del modus.

La disciplina del patto, tuttavia, ha condotto, in un secondo momento, sempre più numerosi autori a riconoscere una **natura divisoria** nel patto, partendo, in primis, dalla collocazione sistematica della norma all'interno del vigente codice<sup>15</sup>. Il secondo rilievo da cui partire per riconoscere la spiegata natura divisionale deriva dalla necessaria partecipazione al patto di tutti coloro che sarebbero legittimari se in quel momento si aprisse la successione del

---

automaticamente a seguito dell'apertura della successione. Fa eccezione l'ipotesi in cui vi sia una espressa dispensa del de cuius e i beni donati siano conferiti indipendentemente da una espressa domanda dei conviventi.

L'azione di **riduzione** è lo strumento che il legislatore ha messo a disposizione del legittimario pretermesso o leso nella sua quota di riserva, al fine di poter ottenere la reintegrazione nella quota ad esso spettante. In sede giudiziale, il legittimario attore avrà l'onere di provare la sua qualità di legittimario e il fatto di essere stato leso o escluso dal patrimonio ereditario.

<sup>11</sup> **Art. 458.** Divieto di patti successori.

Fatto salvo quanto disposto dagli articoli 768-bis e seguenti, è nulla [c.c. 1418] ogni convenzione con cui taluno dispone della propria successione. È del pari nullo ogni atto col quale taluno dispone dei diritti [c.c. 2122] che gli possono spettare su una successione non ancora aperta, o rinuncia ai medesimi [c.c. 557, 679, 1348, 2823].

-----  
Articolo così modificato dall'art. 1, L. 14 febbraio 2006, n. 55. Il testo precedentemente in vigore era il seguente: «È nulla ogni convenzione con cui taluno dispone della propria successione. È del pari nullo ogni atto col quale taluno dispone dei diritti che gli possono spettare su una successione non ancora aperta, o rinuncia ai medesimi.».

<sup>12</sup> *Rectius*: coloro che sarebbero legittimari se in quel momento si aprisse la successione dell'imprenditore.

<sup>13</sup> Quanto meno a parere di chi scrive.

<sup>14</sup> MERLO, LUPETTI, PALAZZO

<sup>15</sup> AMADIO, IEVA, GAZZONI, TASSINARI

disponente. Autori come Delfini sostengono la necessaria struttura plurilaterale del patto, che, a pena di nullità, richiede la partecipazione di tutti i comunisti in atto.

Nella stessa direzione di assegnare **natura divisionale** al patto si è fatto ricorso ad argomenti di natura storica (Merlo fa riferimento all'art. 1045 del codice del 1865) e comparatistica (Di Sapia si rifà al *partage d'ascendant*).

Parte della dottrina<sup>16</sup> ritiene che la natura **divisoria** del patto sia ulteriormente dimostrata dall'espressa sottrazione alla collazione che è strumento funzionalmente divisorio, ritenendo che tale espressa esclusione confermi che il patto di famiglia sia strumento alternativo finalizzato a una distribuzione pro quota tipica degli istituti divisionali. In chiave critica altra dottrina (La Porta), contestando che la collazione sia istituto proprio del fenomeno divisionale, ha rilevato che l'assoggettamento di un determinato atto a collazione dimostra solo la natura (almeno parzialmente) liberale di un effetto giuridico, non testimoniando affatto della funzione divisoria del patto (implicitamente, tale considerazione sembra essere ripresa anche da Amadio).

La finalità **divisionale** è sostenuta anche da Rizzi, il quale, partendo dall'affermazione di tipicità del nuovo istituto, qualifica il contratto de quo ulteriormente come **gratuito** notando che esso comporta il trasferimento di beni e diritti senza corrispettivo, sottolineandone, anzi, l'aspetto liberale: la liberalità sarebbe a carico del disponente, in via diretta e immediata a favore dell'assegnatario dell'azienda e in via indiretta degli altri legittimari non assegnatari.

Petrelli, tuttavia, nega al patto natura divisionale o di atto equiparato alla divisione. Lo stesso autore, nell'enucleazione della causa del patto, ritiene specificamente che l'attribuzione endofamiliare dell'azienda abbia una **causa liberale** e debba essere inquadrata nell'ambito della complessa funzione del negozio, che richiede, fra l'altro, la presenza di ulteriori attribuzioni patrimoniali a favore dei legittimari. Per questo autore sarebbe proprio la liquidazione dei legittimari, salva la loro facoltà di rinuncia, a qualificare ulteriormente, dal punto di vista causale, il contratto in questione come patto di famiglia.

Si segnala, ancora l'originale tesi di Magliulo, secondo il quale la causa del patto sarebbe da rinvenire nella **separazione patrimoniale** dei beni che ne costituiscono l'oggetto rispetto alla futura successione in morte del disponente. La fondatezza dell'opinione sarebbe dimostrata anche dal disposto dell'art. 768-sexies che consente di attribuire ai legittimari (sopravvenuti) i diritti di liquidazione ivi previsti, ma non di effettuare la *reductio ad successionem* delle attribuzioni patrimoniali effettuate con il patto. La funzione perseguita dalle parti e tutelata sarebbe quella di rendere, per mezzo della separazione, sostanzialmente irrilevanti, ai fini successori, le attribuzioni patrimoniali effettuate con il patto.

~~Un approccio del tutto diverso alla problematica dell'individuazione dei profili causali del patto è proprio di quell'orientamento dottrinale che pone come base della propria ricerca la ricostruzione dello schema strutturale del patto di famiglia. Secondo Caccavale il patto deve essere considerato un contratto **bilaterale** (disponente ed assegnatario), avente ad oggetto il trasferimento dell'azienda o delle quote sociali e più in particolare una contrattazione a **favore di terzi**; così argomentando, l'autore avverte che il patto contempla pure una contestuale disposizione delle aspettative (di fatto?) dei legittimari non assegnatari e che dunque sotto tale profilo essi in qualità di terzi non ricevono un beneficio netto.~~

~~Altra parte della dottrina<sup>17</sup> ricostruisce il patto come contratto a prestazioni corrispettive contenente una **stipulazione a favore di terzi**, pur riconoscendo all'adesione un ruolo integrativo dell'efficacia, almeno sotto il profilo cronologico, come del resto già accade per le~~

<sup>16</sup> INZITARI, DAGNA, FERRARI, PICCININI

<sup>17</sup> LA PORTA

~~ipotesi di cui agli artt. 1689 e 1273 c.c. Lo stesso autore, premessa la non riconducibilità della donazione modale entro lo schema dell'art. 1411, interpreta il nuovo istituto come diretto a regolare un contratto attraverso il quale il disponente trasferisce l'azienda ad uno dei legittimari, il quale, in corrispettivo, deve liquidare i non assegnatari, terzi rispetto al patto comunque validamente concluso tra disponente ed assegnatario, ed ai quali il diritto alla liquidazione perviene per volontà del disponente. L'adesione dei terzi non assegnatari è giustificata solo sotto il profilo del definitivo consolidamento di efficacia del patto e la loro partecipazione al contratto non incide in alcun modo sui suoi profili di validità.~~

~~Si segnala un'ulteriore teoria (Zoppini) che ha riconosciuto all'istituto in esame la funzione di assolvere **alla successione anticipata** dei legittimari nell'azienda di famiglia (la medesima causa successoria è individuata anche da Sicchiero), sostenendo che il patto realizzi un trasferimento in funzione accessoria avente struttura divisionale solo eventuale (lo stesso Amadio evoca la categoria della anticipata successione).~~

~~Infine si segnala la posizione di Delle Monache il quale sostiene, ritenendo superata la tradizionale bipartizione tra donazioni tipiche e liberalità non donative, che le assegnazioni effettuate a mezzo del patto debbano intendersi concretare altrettante liberalità dirette di cui il patto rappresenta l'esteriore *vestmentum*.~~

## 2. Donazione o Patto di famiglia??

Come anticipato, la *ratio* del patto di famiglia è di stabilizzare gli effetti della trasmissione dell'azienda ad uno o più donatari/discendenti, onde evitare l'operare dei meccanismi tipici della donazione: collazione (ovvero il calcolare nella massa dividenda anche il quantum trasferito a mezzo patto di famiglia, all'apertura della successione) e azione di riduzione (ovvero l'azione giudiziaria volta a far rientrare nel patrimonio ereditario taluni beni o capitali di cui il de cuius abbia disposto in vita).

La pratica, a tutt'oggi, predilige il vecchio schema: 1) **donazione dell'azienda** a tutti i legittimari in quote indivise, assegnando al "preferito" una quota pari alla riserva maggiorata della disponibile ed agli altri le sole quote di legittima; 2) **cessione delle quote** da parte degli altri legittimari al beneficiario dell'azienda.

Ma se la finalità del Patto di Famiglia è così meritevole, perché tale istituto non ha riscosso il successo sperato? Perché l'imprenditore, consigliato dai propri consulenti di fiducia, scarta a priori questa soluzione? La risposta va ricercata nell'insufficiente e lacunoso dettato normativo e nelle difficoltà pratiche che ne derivano: la dottrina che mi sento di condividere sostiene che, giusta la natura divisoria del patto, sia necessaria la partecipazione di tutti coloro che, in quel momento, sarebbero legittimari (coniuge, figli e, in assenza di discendenti, i genitori) dell'imprenditore, a pena di nullità. Allo stesso modo, sarà il beneficiario del patto ad essere onerato della liquidazione degli altri legittimari non beneficiati dalla disposizione: si prenda ad esempio l'imprenditore Tizio che voglia agevolare il figlio maschio Caio, trasferendogli l'azienda; il beneficiario dovrà liquidare le spettanze ereditarie (secondo i calcoli di cui agli artt. 536 ss. c.c.) del genitore non disponente e degli altri fratelli. Ma difficilmente il figlio avrà la disponibilità economica per liquidare tali valori agli altri aventi diritto né gli si potrebbe chiedere di indebitare l'azienda a tal fine. Appare, allora, evidente come la difficoltà pratica sia il primo ostacolo ad un corretto funzionamento dell'istituto del patto di famiglia.

*De jure condendo* si è da più parti proposto di eliminare la figura dei legittimari dal nostro ordinamento; tuttavia non pare questa la strada maestra, che comporterebbe uno snaturamento eccessivo del nostro diritto positivo. Si è, altresì, proposto di eliminare la successione necessaria, mantenendola esclusivamente a favore del coniuge (DDL n. 4727

presentato alla Camera dei Deputati il 19 febbraio 2004 su iniziativa del deputato Collavini recante «Modifiche al Codice Civile in materia successoria e abrogazione delle disposizioni relative alla successione necessaria» e nella legislatura successiva è stato presentato al Senato il 27 settembre 2006 il DDL n. 1043 su impulso del senatore Saro). Piuttosto si propone da tempo l'eliminazione del divieto dei patti successori di cui all'art. 458: a ben guardare, infatti, la ratio del divieto sembra essere venuta meno, essendo mutata la natura dell'uomo e la propria consapevolezza, sicché i tempi sembrano ormai maturi per una simile rivoluzione copernicana. Per fare solo un esempio, in materia immobiliare, ad oggi, una donazione comporterebbe le conseguenze di cui agli artt. 561 e 563 c.c., tali per cui il donatario avrebbe serie difficoltà in sede di rivendita del bene (per venti anni dalla trascrizione della donazione o, comunque, dieci anni dalla morte del donante) e sua ipotecabilità, in quanto, a seguito del vittorioso esperimento delle azioni di riduzione e restituzione da parte degli eventuali legittimari pretermessi o lesi, il bene verrebbe "restituito" al patrimonio ereditario libero da ogni peso o ipoteca, rischio che, evidentemente, le Banche non intendono correre; l'abrogazione del divieto del patto successorio, invece, comporterebbe quale inevitabile corollario la facoltà degli altri legittimari - non beneficiari della liberalità - di rinunciare a qualsivoglia pretesa ereditaria relativa a quel bene pur essendo ancora in vita il donante. Fattispecie, tuttavia, ad oggi impraticabile e inammissibile.

Sulla scorta di tali osservazioni e proprio al fine di garantire una libera circolabilità quanto meno delle aziende e delle quote societarie, è nato il patto di famiglia: la grande novità sta proprio nella cristallizzazione della situazione ereditaria al momento della stipula del patto, con conseguente azzeramento dei meccanismi di riduzione e collazione che, rispetto alla donazione d'azienda potrebbero compromettere l'esito dell'operazione, con evidente disattesa dei desiderata del disponente.

Senza tornare sulle evidenti discrasie tra le finalità del patto di famiglia e la sua previsione normativa, è in corso una **modifica legislativa** della disciplina del patto di famiglia, in corso di promulgazione, che porterà a un evidente ampliamento delle possibilità di utilizzo dello strumento, ad esempio prevedendo la possibilità di postergare a un momento successivo alla stipula (anche successivo alla morte del disponente) il trasferimento dell'azienda, nominando un terzo gestore dell'azienda nelle more tra l'atto e il passaggio della medesima al beneficiario. Tale specificazione potrà essere oggetto di un successivo articolo ad hoc, tuttavia pare opportuno anticipare al lettore quelle che saranno le due grandi innovazioni della disciplina del patto, che dovrebbero condurre l'imprenditore a preferirlo rispetto ad ogni altra forma di successione nell'impresa:

- 1) Le attribuzioni ai legittimari non beneficiati dal patto potranno essere effettuate anche dall'imprenditore disponente e non necessariamente dal beneficiario;
- 2) Gli altri legittimari possono anche non partecipare all'atto, con l'obbligo in capo all'imprenditore di notificare ai medesimi il contratto entro trenta giorni dalla stipula, affinché vi possano aderire; in tal caso l'azienda sarà oggetto di relazione giurata di stima da parte di un esperto che sarà nominato sulla falsariga dell'art. 2343 c.c.

### 3. Regime Fiscale

L'imposta sulle donazioni è disciplinata dal D.Lgs. 346/1990 e colpisce i trasferimenti a titolo gratuito tra vivi, comprese le liberalità, anche indirette e la costituzione dei vincoli di destinazione ex art. 2645-ter. In caso di donazione di beni oggetto di produzione o commercio dell'azienda, l'IVA applicabile può essere detratta dall'imposta sulle donazioni se alla richiesta di registrazione è allegata la fattura.



Ai sensi dell'art. 67 lett. h-bis) del DPR 917/1986, se l'azienda ceduta, senza che sia stata esercitata l'impresa, era stata precedentemente acquisita per donazione, l'eventuale plusvalenza rientra nella categoria dei redditi diversi, pertanto la plusvalenza è imponibile nell'esercizio in cui si verifica il percepimento del corrispettivo e non è soggetta a IRAP. Essa è determinata come differenza tra il corrispettivo conseguito e il valore netto, risultante dalle scritture contabili, dell'azienda al momento della donazione, applicando le stesse regole previste in materia di reddito di impresa<sup>18</sup>.

Paradossalmente la legge 14 febbraio 2006, n. 55 che ha introdotto il patto di famiglia, non ha disciplinato gli aspetti fiscali; il legislatore se n'è occupato con legge finanziaria per il 2007 (*legge 27 dicembre 2006, n. 296*), che ha disposto, a certe condizioni, l'esenzione dall'imposta di successione e donazione per i trasferimenti di aziende o rami di azienda, di quote sociali e di azioni a favore dei figli e degli altri discendenti e ha previsto espressamente che essa si applica anche ai trasferimenti effettuati tramite i patti di famiglia. I trasferimenti che avvengono con il patto di famiglia rientrano, dunque, nell'ambito di applicazione dell'imposta di donazione. Dal primo gennaio 2007, quindi, i trasferimenti di aziende o rami di azienda, di quote sociali e di azioni a favore dei figli e degli altri discendenti nell'ambito dei patti di famiglia sono esenti dall'imposta di donazione e successione. Se l'azienda comprende beni immobili, il trasferimento è esente anche dalle imposte ipotecarie e catastali che dovrebbero gravare su di essi. L'esenzione si applica a tutte le aziende e a tutte le quote di partecipazione in società di persone (s.n.c., s.a.s. e società semplici), indipendentemente dal loro ammontare. Se invece si tratta di azioni o quote di s.r.l. l'esenzione si applica solo alle partecipazioni che consentono al beneficiario di acquisire o integrare il controllo della società attraverso la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. La legge prevede, inoltre, che il beneficiario deve impegnarsi espressamente a proseguire nella gestione dell'azienda, o a mantenere il controllo della società, per almeno cinque anni dopo il trasferimento, a pena di decadenza dall'agevolazione. A tal fine il beneficiario deve rendere un'apposita dichiarazione nell'atto di donazione, ovvero allegata alla dichiarazione di successione. In caso di mancato rispetto dell'impegno assunto, sarà applicata l'imposta di donazione nella misura ordinaria (4%), ed eventualmente le imposte ipotecarie (2%) e catastali (1%) sugli immobili, oltre alla sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'importo non versato e agli interessi di mora.

Diverso il discorso per quanto riguarda la liquidazione ai legittimari. L'agenzia delle entrate, che ha preso posizione solo all'inizio del 2008, ha stabilito che la liquidazione ai legittimari deve essere tassata come trasferimento a titolo gratuito con l'aliquota dell'imposta di donazione prevista in base al rapporto di parentela tra il beneficiario del patto di famiglia e i legittimari destinatari della liquidazione. Ciò significa che nel caso, presumibilmente più frequente, in cui il beneficiario sia uno dei figli dell'imprenditore, e debba liquidare in denaro gli altri figli, cioè i suoi fratelli o sorelle, si applicherà l'imposta di donazione con l'aliquota del 6%, e con una franchigia limitata a 100 mila euro per ogni fratello o sorella.

L'agenzia delle entrate ha dato alla norma un'interpretazione da cui risulta una tassazione più onerosa per la liquidazione dei legittimari, e ciò rappresenta senza dubbio un ostacolo al passaggio generazionale dell'impresa, che si pone in contrasto con lo spirito della legge. Questo fa sì che risulti conveniente esaminare soluzioni alternative alla liquidazione dei legittimari prevista dalla legge sul patto di famiglia, in modo da evitare una tassazione che rischia, in molti casi, di essere eccessiva.

---

<sup>18</sup> Memento pratico IPSOA – Fiscale 2010

#### 4. Conclusioni

Siamo, dunque, giunti alla conclusione di un percorso che, mi auguro, possa aver dato indicazioni utili al fine di pervenire ad una risposta concreta alla domanda postaci in apice. Se l'imprenditore Tizio intende trasferire l'azienda al figlio Mevio a titolo gratuito, ma facendo in modo che siano liquidati gli altri figli (e la moglie) dal beneficiario medesimo, il Notaio sarà chiamato a ricevere un patto di famiglia per atto pubblico (prudenzialmente alla presenza dei testimoni); ma i problemi pratici che abbiamo accennato nel corso della trattazione (possibile rifiuto ad intervenire da parte degli altri legittimari non beneficiati; mancanza della liquidità sufficiente in capo al beneficiario, onde liquidare le spettanze degli altri legittimari ...), potrebbero condurre il Notaio a consigliare all'imprenditore di stipulare una donazione di azienda, che comporterà l'attivazione delle procedure di collazione, imputazione e riduzione a favore degli altri legittimari non donatari, ma solo all'apertura della successione dell'imprenditore.

Allo stato attuale, tuttavia, in attesa che il legislatore apporti le suindicate modifiche agli artt. 768-bis ss. c.c., la prassi continuerà a privilegiare le donazioni di azienda o le modalità di successione testamentaria della medesima (che saranno oggetto del prossimo articolo), nella speranza che la novella possa apportare quelle correzioni alla disciplina del patto di famiglia necessarie per fornire all'imprenditore uno strumento snello e veramente utile.