



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

PROFILI FISCALI DEL PATTO DI FAMIGLIA

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: NICOLO' AGOSTINI

MATRICOLA N. 625162

ANNO ACCADEMICO 2015 – 2016

DICHIARAZIONE DI ORIGINALITA'

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

INDICE

1	ASSETTO CIVILISTICO DEL PATTO DI FAMIGLIA.....	1
1.1	INTRODUZIONE.....	1
1.2	NATURA E ASPETTI STRUTTURALI DEL PATTO DI FAMIGLIA	3
1.3	LA DEROGA AL DIVIETO DEI PATTI SUCCESSORI	6
1.4	LA LIQUIDAZIONE DEI LEGITTIMARI NON ASSEGNATARI	8
1.5	LE QUOTE DEI LEGITTIMARI	10
1.6	L'OGGETTO DEL TRASFERIMENTO	12
1.6.1	TRASFERIMENTO D'IMPRESA.....	12
1.6.2	TRASFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI SOCIALI	14
1.7	LE VICENDE DEI TERZI LEGITTIMARI.....	16
2	PROFILI FISCALI DEL PATTO DI FAMIGLIA.....	19
2.1	Introduzione	19
2.2	IMPOSIZIONE DIRETTA	20
2.2.1	TRASFERIMENTO D'AZIENDA.....	20
2.2.2	TRASFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI SOCIALI	22
2.3	IMPOSIZIONE INDIRETTA	24
2.3.1	TRASFERIMENTO D'AZIENDA	24
2.3.2	TRASFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI	26
3	QUESTIONI RIGUARDANTI IL PATTO DI FAMIGLIA.....	29
3.1	IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE ASSEGNAZIONI	29
3.2	IL TRATTAMENTO DELLE SOMME ATTRIBUITE DALL'ASSEGNATARIO AGLI ALTRI COEREDI	32
3.2.1	DAL PUNTO DI VISTA DI CHI ASSEGNA	32
	BIBLIOGRAFIA.....	37
	LIBRI E RIVISTE	37
	NET-LIBRARY	40

1 ASSETTO CIVILISTICO DEL PATTO DI FAMIGLIA

1.1 INTRODUZIONE

Il patto di famiglia è stato introdotto nell'ordinamento italiano a far data dal 14 febbraio 2006, tramite Legge n. 55 art. 2, inserendo nel codice civile un capo specifico, il V-bis, all'interno del titolo IV "Della divisione (ereditaria, ndr)", libro delle successioni.

1

Il motivo per cui è stato introdotto risiede nella difficoltà pratica del passaggio generazionale dell'attività imprenditoriale del *de cuius* agli eredi, che troppo spesso comporta la cessazione definitiva di questa, comportando un danno agli *stakeholder* che da essa traevano benefici economici e sociali; mi riferisco sia ai dipendenti di questa, ma anche all'indotto creato mediante l'attività produttiva, nonché alle entrate tributarie allo Stato.

Il fatto che ciò che prima era sotto salda direzione unitaria si debba suddividere tra singoli individui che nulla hanno a che fare con la precedente *gestio* operativa, né abbiano d'altro canto attitudine imprenditoriale oppure che desiderino meramente ricavare il massimo profitto dalla propria quota (anche a discapito dell'attività, tramite decisioni dolosamente miopi) non ha favorito la sopravvivenza delle aziende alla morte del capofamiglia che non avesse preventivamente preparato il terreno alla sua dipartita.

Il problema riguarda non solamente la realtà italiana ove il tessuto di piccole e medie imprese familiari è particolarmente diffuso, bensì richiama attenzione anche a livello europeo¹.

Tale problema è presente in special modo nella PMI a causa del fatto che la funzione di gestione strategica e amministrativa è direttamente identificabile e riferibile alla figura dell'imprenditore.

Per quanto concerne il dato normativo, il codice civile, collocandolo tra la disciplina delle successioni e quella delle donazioni, fornisce la seguente definizione di patto di famiglia:

¹ Si veda a riguardo: "Favorire mercati trasparenti di trasferimento di imprese in Europa – Relazione del gruppo di esperti", Commissione Europea, 2006, nonché, per trattazioni più remote: Handler, Wendy C. (1994), "Succession in Family Business": A Review of the Research, in: Family Business Review, volume VII, n. 2, pagg. 133-157.

Art. 768-bis – Nozione

È patto di famiglia il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie di imprese 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.

2

Si introduce in questo modo una possibilità che era in precedenza espressamente vietata dall'ordinamento poiché foriera di inquietudini familiari, quale il patto successorio.

In effetti, con l'introduzione del patto di famiglia si è reso necessario modificare appunto la specifica disposizione di cui all'art. 458 – “Divieto di patti successori”, il cui novellato paragrafo iniziale declina come segue: *“Fatto salvo quanto disposto dagli artt. 768-bis e seguenti è nulla ogni convenzione con cui taluno dispone della propria successione”*.

La risposta del legislatore italiano è stata appunto la creazione dell'istituto in discorso, che permette all'imprenditore (ma anche al possessore di partecipazioni), di scegliere in completa libertà i soggetti (o il singolo) a cui trasmettere il complesso aziendale (o le partecipazioni), purché rientri nella sua discendenza, siano essi i figli, i nipoti o i figli di questi².

Il coniuge, al contrario, è espressamente escluso, per ovvi motivi di incompatibilità con la ratio dell'istituto del patto.

² Purché nati, come vedremo in seguito.

1.2 NATURA E ASPETTI STRUTTURALI DEL PATTO DI FAMIGLIA

Il principale effetto del patto di famiglia consiste nell'anticipare gli effetti della successione *mortis causa* ad una data anteriore; oltre ad anticipare, permette di imprimere una direzione predefinita a detti effetti, come già detto.

Gli effetti successori sono di tipo diverso a seconda della tipologia di soggetti considerati. Per quanto riguarda il disponente, egli effettua una donazione, spogliandosi del bene azienda e attribuendolo in via liberale al discendente prescelto. Considerando invece il discendente assegnatario, egli liquida i legittimari non assegnatari attraverso una somma in denaro (o attribuzione in natura).

La peculiarità del patto consiste nel fatto che detti effetti sono blindati mediante esclusione da azioni di collazione e riduzione.

Il patto è un negozio giuridico che si sviluppa all'interno alla famiglia; è tipico, *inter vivos*³ e anticipativo degli effetti della successione.

Il primo approccio al patto di famiglia da parte di diversi autori⁴ è stato nel senso di ritenere che la struttura di questo fosse del tutto simile a quello della donazione modale, pur con i dovuti distinguo.

Tale conclusione è basata essenzialmente su una disamina letterale della norma, dove da un lato non esiste riferimento alcuno ad un corrispettivo che passa da assegnatario dei beni e il disponente; dall'altro lato si escludono in via eccezionale le canoniche misure di tutela dei legittimari che si applicano in tema di successioni e donazioni, nonché un'ulteriore eccezione in tema di patti successori.

Pur constatando le similitudini, esistono anche aspetti che differiscono in misura notevole dalla donazione modale. Anzitutto il *modus* è definito, sia nell'oggetto (liquidazione in denaro o in natura) che nella misura (commisurata alla quota di legittima che spetterebbe ai partecipanti al

³ Esistono peraltro tesi minoritarie, secondo cui il patto di famiglia sarebbe un contratto con efficacia dopo la morte del disponente, esprimendo la considerazione del fatto che se si trattasse di un trasferimento con efficacia immediata non sarebbe una novità nell'ordinamento; ulteriore prova sarebbe costituita dalla collocazione dell'istituto all'interno del libro delle Successioni; per la trattazione completa si rimanda all'autore, Corrente F., *Il patto di famiglia: una nuova legge al servizio dell'impresa*, in Gazz. Not., 2006, 1-8, p. 90 e ss; con diverse sfumature, si veda Andrini M. C., *Il patto di famiglia: tipo contrattuale e forma negoziale*, in Vita not., 2006, pp. 41-43.

⁴ Vedasi Lupetti M. C., *Patti di famiglia: note a prima lettura*, in CNN Notizie del 14.02.2006; Merlo A., *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati*, *Profili civilistici del Patto di famiglia*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Palazzo A., *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, Riv. dir. civ., 2007, p. 267

patto in sede di successione ex art. 536 e ss., c.c.), dalla legge, nello specifico art. 768-quater, comma secondo⁵.

In secondo luogo, mentre nella donazione modale l'onere è adempiuto in un momento futuro, nel patto l'adempimento sembra essere immediato e contestuale alla stipula⁶.

La formulazione dell'art. 768-quater ha peraltro indotto altra dottrina ad intravedere nell'istituto una causa divisionale, basata sul fattore della necessaria presenza di "tutti coloro che sarebbero legittimari" alla data di stipula del patto "ove in quel momento si aprisse la successione dell'imprenditore", ossia configurando un negozio giuridico plurilaterale⁷.

Inoltre nel momento in cui si vada a guardare il risultato finale ottenuto si può constatare come l'effetto sia molto simile alla divisione ereditaria, seppur con riferimento ad una parte ben delimitata del patrimonio del disponente.

Gli elementi a sostegno della tesi divisionale sono stati diversi. Da una parte si è invocata la collocazione della disciplina del patto, incuneata, nel libro delle successioni, tra il titolo IV Della divisione e il titolo V Della Donazione, quasi a sembrare un'estensione o una species della Divisione⁸. Non sembra tuttavia ritenersi un argomento decisivo.

Lo stesso a. appena citato ritiene ulteriore elemento di conferma il riferimento nella norma all'esclusione da collazione, notando che trattasi di strumento proprio della divisione dell'eredità. Il fatto stesso di dover prevedere l'esclusione equivale ad affermare che in mancanza di tale previsione l'atto di collazione sarebbe stato dovuto, attestando in via indiretta che la funzione divisionale del patto è del tutto simile a quella che si realizza tramite il fenomeno successorio.

Tuttavia altra dottrina⁹ non ritiene nemmeno questo un elemento sufficiente a configurare il patto come strumento avente natura divisionale, sottolineando come l'astratta applicabilità della collazione ad un atto non comporta che questo debba necessariamente avere la medesima funzione della successione.

⁵ Così Lupetti, op. cit., p. 103.

⁶ Salvo espressa previsione di "successivo contratto che sia espressamente dichiarato collegato al primo" e salvo la possibilità di liquidazione dei legittimari non assegnatari da parte del disponente stesso.

⁷ In questo senso, Delfini, *Il patto di famiglia introdotto dalla legge 55/2006*, in *Contratti*, 2006, p.512.

⁸ Elemento preso in considerazione da Dagna P., Ferrari V., Piccinini V., *Il Patto di Famiglia, Negoziabilità del diritto successorio con la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, Torino, 2006, p. 43 ss., Merlo A., *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati, Profili civilistici del Patto di famiglia*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006.

⁹ Così si esprime La Porta U., *La posizione dei legittimari sopravvenuti*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006.

Altra dottrina sostiene che il patto di famiglia vada considerato come un contratto tipico a sé stante, non riconducibile a negozi giuridici noti¹⁰. Il patto è visto come un negozio liberale e complesso, scisso in due fasi, l'attribuzione dell'azienda all'assegnatario da una parte e l'attribuzione compensativa agli altri legittimari dall'altra. Proprio questo secondo passaggio varrebbe a distinguere il patto di famiglia da una donazione canonica.

Diversi autori¹¹ adottano invece un procedimento inverso nell'approcciare il problema, partendo dall'individuazione della struttura dell'istituto al fine di pervenire alla causa.

Tale a. considera il patto non come contratto plurilaterale ma piuttosto come bilaterale, in cui le parti sono costituite da disponente e assegnatario. Le assegnazioni agli altri legittimari sono considerate un'appendice al contratto principale, nella forma di contratto a favore di terzi. Il motivo per cui sono considerati in tal modo è che essi ricevono senza assumere in alcuna forma degli obblighi, come invece avviene nel rapporto principale. Tuttavia non si tratterebbe di un beneficio netto, in quanto lo status stesso di legittimario incorpora fin dal principio delle aspettative sull'eredità futura, soddisfatte in via anticipata per mezzo del patto.

Alcuna dottrina¹² rinviene tutt'altra struttura nel patto, riscontrando sì un contratto a due parti, ma a prestazioni corrispettive e con clausola a favore di terzi ex art. 1411 (quindi carente della caratteristica di gratuità), in cui l'assegnatario acquista l'azienda o le partecipazioni obbligandosi a corrispondere il prezzo non al disponente ma agli altri legittimari.

Come nel contratto a favore di terzi, anche nel patto è necessaria l'adesione di questi ultimi perché si producano gli effetti nei loro confronti.

¹⁰ Tesi sostenuta da Rizzi G., *Il patto di famiglia, Analisi di un contratto per il trasferimento dell'azienda*, in Notariato, 2006, p. 429 ss.; Petrelli G., *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Di Mauro N., *Il Patto di Famiglia*, Commentario alla Legge 14 febbraio 2006 n. 55, *Le Nuove Leggi Civili*, di N. Di Mauro- E. Minervini- V. Verdicchio, Milano, 2006, pp. 54 e 55; Pischetola A., *Prime considerazioni sul patto di famiglia*, in *Vita Not.*, 2006, p. 462 e ss.

¹¹ Così il Caccavale C., *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati*, *Appunti per uno studio sul Patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006.

¹² Si veda il contributo di La Porta U., *La posizione dei legittimari sopravvenuti*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Quaderni della fondazione italiana per il notariato, Milano, 2006, p. 299.

1.3 LA DEROGA AL DIVIETO DEI PATTI SUCCESSORI

Uno degli dogmi che l'istituto del patto di famiglia ha certamente rivoluzionato è il divieto dei patti successori.

La ratio della deroga al divieto si sostanzia nell'intenzione di salvaguardare la libertà del *de cuius* nel disporre di alcune tipologie specifiche di beni per il periodo successivo alla sua dipartita.

Tale libertà risulterebbe infatti gravemente compromessa dal ricorso allo strumento contrattuale, poiché esso può essere sciolto per mutuo consenso delle parti e nei casi tassativamente previsti dalla legge, tra cui la norma a tutela della quota di legittima.

Il legislatore dunque, mediante la disposizione di cui all'art. 458 c.c., da una parte ribadisce la nullità di ogni convenzione attraverso la quale si realizzi l'effetto di disporre della propria successione o dei diritti che possono spettare su una successione non ancora aperta o comunque implicante la rinuncia agli stessi, mentre dall'altra parte, per mezzo della medesima legge n. 55/2006 che immette il patto di famiglia nell'ordinamento, introduce un'eccezione a detto principio.

In effetti tale modifica della norma avrebbe una sua chiara motivazione se il patto costituisse un contratto *mortis causa*, tuttavia vi sono elementi tali da far ritenere il contrario¹³.

In primo luogo gli effetti traslativi derivanti dal patto si verificano al momento della sua valida stipula, tanto che nessun effetto ha di converso origine al momento della morte del disponente, salvo il nascere del diritto alla liquidazione compensativa in capo agli eredi non partecipanti al patto ex art. 768-sexies.

In secondo luogo gli atti *mortis causa* hanno la peculiarità di poter essere revocati da colui che li pone in essere fino al momento della sua morte. Non è questo il caso dell'istituto in analisi, poiché salvo l'applicabilità dell'art. 768-septies c.c., che prevede che un eventuale scioglimento debba essere concordato tra tutti i partecipanti, le attribuzioni effettuate hanno effetto immediato e a titolo definitivo.

¹³ Rilevi sollevati dai seguenti autori: Amadio G., *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati, Patto di famiglia e funzione divisionale*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato, Milano elibrary, 2006; Caccavale C., *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati, Appunti per uno studio sul Patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Bonilini G., *Patto di famiglia e diritto delle successioni mortis causa*, in Famiglia, persone e successioni, 2007, 5, p. 390; Delle Monache S., in *Il Patto di famiglia*, a cura di S. Delle Monache, cit., p. 22.

In conclusione, dalla dottrina analizzata non emergono ragioni tali da ritenere necessaria la modifica dell'art. 458 c.c., ipotizzando solamente una generica volontà di chiarezza del legislatore¹⁴.

¹⁴ Contra, nel senso di attribuire natura o caratteristiche riconducibili ai contratti *mortis causa*, Restuccia A., *Divieto dei patti successori, successione nell'impresa e tutela dei legittimari: esigenze di protezione a confronto*, in *Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale*, Torino, 2007, p. 43 e ss.; Corrente F., *Il patto di famiglia: una nuova legge al servizio dell'impresa*, in *Gazz. Not.*, 2006, 1-3, p. 90 e ss.

1.4 LA LIQUIDAZIONE DEI LEGITTIMARI NON ASSEGNATARI

Nella normativa sul patto di famiglia uno dei temi più trattati è contenuto nell'art. 768-quater, nello specifico per quanto riguarda la liquidazione dei legittimari non assegnatari.

8

Uno di questi riguarda il secondo comma dell'articolo suddetto, al passaggio in cui si prevede la possibilità di liquidare i legittimari non assegnatari, in tutto o in parte, in natura. La dottrina maggioritaria¹⁵ ha espresso il parere che tale soluzione alternativa al denaro rappresenti a tutti gli effetti una *datio in solutum*, con tutte le conseguenze che questo comporta.

Tale impostazione non pare convincente, alla luce di alcune considerazioni di seguito esposte¹⁶: anzitutto quello del *datio in solutum* è un metodo soddisfacente dell'obbligazione non già previsto all'origine, bensì sopravvenuto e diverso dai metodi canonici di adempimento comunemente utilizzati. Nel caso di specie l'assegnazione nella forma di liquidazione mediante beni in natura è prevista *ab origine*, motivo per cui non sembra potersi applicare il medesimo trattamento.

In secondo luogo una siffatta interpretazione della disposizione esporrebbe i soggetti liquidati in natura alla spada di Damocle dell'azione revocatoria, con evidente disparità di trattamento rispetto al notevole beneficio attribuito ai non assegnatari che all'epoca furono liquidati con denaro, la cui quota è al riparo stante la clausola di cui all'ultimo comma.

Una seconda tematica riguardante la liquidazione dei legittimari è emersa in seguito a problemi di natura pratica; in altre parole la dottrina si è interrogata sull'ammissibilità di uno schema in cui sia lo stesso disponente a soddisfare i legittimari non assegnatari, in ragione della mancanza di disponibilità economiche sufficienti in capo al discendente assegnatario e quale qualifica debba avere il quantum corrisposto.

L'art. 768-quater non prevede esplicitamente tale soluzione, riservando l'onere al solo assegnatario, al quale si concede come unico beneficio l'opzione di poter formulare un secondo contratto al fine di soddisfare i propri debiti in via differita.

¹⁵ Senza pretesa di completezza, Fietta G., *Divieto dei Patti successori e attualità degli interessi tutelati*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Di Sapio A., *Osservazioni sul patto di famiglia*, in Dir di famiglia e delle persone, 1, 2007; Caccavale C., *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati, Appunti per uno studio sul Patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in Quaderni della fondazione italiana per il notariato, Milano, 2006, p. 38 e ss.

¹⁶ Così, D'Alessandro P., *Imputazione ex se, non riducibilità e esclusione dalla collazione delle attribuzioni giustificate dal patto di famiglia*, in Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale, Torino, 2007, p. 170 e ss.

Alcuna dottrina¹⁷ ritiene tuttavia che il disponente possa effettivamente procedere a soddisfare il debito in luogo dell'assegnatario, ma che tali attribuzioni liberali debbano rimanere estranee al patto, in una situazione in cui i futuri eredi, una volta ricevuto il quantum spettante, rinuncino formalmente al credito derivante dalla conclusione del patto.

Altra parte della dottrina invece¹⁸, nel ritenere che in via preferenziale debba effettivamente essere il discendente assegnatario a procedere alla liquidazione, non rilevano impedimenti alla possibilità per l'imprenditore di aiutare il discendente attraverso un suo adempimento come figura terza ex art. 1180 c.c. Questa sostituzione della figura del debitore comporta d'altro canto che quanto liquidato ai non assegnatari rappresenti una donazione indiretta nei confronti dell'assegnatario dell'azienda, estranea all'area del patto e di conseguenza soggetta alle azioni ordinarie a tutela delle quote di legittima¹⁹.

¹⁷ In merito, Vitucci P., *Ipotesi sul patto di famiglia*, in Riv. Dir. Civ., 2006, p. 468 e ss.; Ieva M., *Art. 768 quater c.c. – Partecipazione (commi 1°, 2° e 4°)*, in Il Patto di famiglia, a cura di S. Delle Monache, in Nuove Leggi civ. comm., 2007, p. 51 ss.

¹⁸ Sostenitori di questa tesi, Donegana L., *Il Patto di famiglia e la divisione: inconciliabilità*, in Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale, Torino, 2007, p. 81; Gerbo F., *Il patto di famiglia: problemi dogmatici. Loro riflessi redazionali*, in Notariato, Milano, 2007, p. 1278 e ss.

¹⁹ Si riporta l'interessante posizione del Donegana, op. cit., il quale ritiene che attraverso la liquidazione da parte del disponente si ammetterebbe una funzione divisionale del patto di famiglia, in diretta competizione con successioni e donazioni; il problema di natura costituzionale che si genererebbe sarebbe fondato sulla violazione dell'art. 3 della Costituzione, in quanto gli unici a poter godere del potere di porre in essere patti successori validi e riconosciuti dalla legge sono coloro che posseggono i requisiti per stipulare il patto, escludendo tutti gli altri, ritenuto dall'a. un privilegio ingiustificato.

1.5 LE QUOTE DEI LEGITTIMARI

Il terzo comma dell'art. 768-quater, riguardante l'imputazione alla quota di legittima di quanto ricevuto nell'ambito del patto da parte dei discendenti non assegnatari, è stato anch'esso oggetto di dibattito dottrinale.

10

Il primo punto di discussione riguarda il meccanismo di imputazione alle quote di legittima, legate alla successione del disponente, di somme provenienti non dal disponente stesso bensì dal soggetto beneficiario dell'azienda o delle partecipazioni.

Poiché questa possibilità non era contemplata dal sistema successorio previgente, alcuna dottrina²⁰ sostiene che la disposizione in discorso è stata creata con il preciso scopo di permettere che tali attribuzioni gratuite, trasferite senza *animus donandi*, potessero essere imputate alla quota di legittima come se provenissero direttamente dal disponente.

Su una posizione parzialmente difforme, altra dottrina²¹ considera le somme attribuite come liberalità non donative, originate direttamente dal disponente e pervenute ai legittimari per mezzo dell'assegnatario, il quale assumerebbe il ruolo di mero interposto.

Un secondo punto discusso è stata la mancata previsione da parte del legislatore, a differenza delle somme attribuite ai non assegnatari, dell'espressa imputazione a quota di legittima di quanto ricevuto dall'assegnatario. In altre parole, sembra che quanto ricevuto dall'assegnatario sia dispensato da imputazione *ex se*.

La maggioranza della dottrina che ha affrontato la questione²² ritiene immotivata una siffatta interpretazione della lettera della legge; semplicemente non vi sarebbe necessità di una previsione in tal senso a causa della natura liberale che caratterizza il rapporto disponente-assegnatario, tale per cui già soggetta a quanto dispone l'art. 564, comma 2, c.c.

Diversamente, il disponente avrebbe la possibilità di profittare del meccanismo della liquidazione obbligatoria per trasferire in via indiretta disponibilità finanziarie agli eredi, nell'ambito di obbligazioni preesistenti nei confronti degli stessi soggetti. Questi ultimi, non risultando lesa la quota di legittima, potrebbero accettare di buon grado la soluzione. Con la

²⁰ In questo senso le posizioni di Merlo A., *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati, Profili civilistici del Patto di famiglia*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Petrelli G., *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in *Notariato*, 2006, p. 451.

²¹ Trattasi di La Porta U., *La posizione dei legittimari sopravvenuti*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006.

²² Tra questi, D'Alessandro P., *op. cit.*, p. 170; Guastalla E. L., *Art. 768 quater c.c. – Partecipazione (commi 1°, 2° e 4°)*, in *Il Patto di famiglia*, a cura di S. Delle Monache, in *Nuove Leggi civ. comm.*, 2007, p. 58; La Porta U., *op. cit.*

norma introdotta, invece, il legislatore ingenera un conflitto di interessi decisivo tra le due parti in discorso.

Un terzo punto riguarda la validità di un'eventuale dispensa da imputazione *ex se*, tanto per l'assegnatario che per i non assegnatari. In merito, la dottrina occupatasi della questione²³ non rileva alcun impedimento in una previsione di questo tipo, considerando ancora una volta lo schema donativo dell'istituto e le peculiarità della disciplina di riferimento.

Di converso, nel caso in cui il legittimario rifiutasse la quota assegnatagli, non avrebbe senso l'imputazione di un quantum non effettivamente percepito, benché spettante.

In ultimo la disposizione centrale dell'istituto, ossia l'esenzione da riduzione e collazione delle somme ricevute.

Su questo tema, l'espressione "contraenti" lascia adito a pochi dubbi sull'applicabilità del beneficio tanto al ricevente l'azienda quanto alla liquidazione compensativa ricevuta dagli altri legittimari²⁴.

²³ Petrelli G., *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in *Notariato*, 2006, p. 455; D'Alessandro P., *Imputazione ex se, non riducibilità e esclusione dalla collazione delle attribuzioni giustificate dal patto di famiglia*, in *Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale*, Torino, 2007, p. 165.

²⁴ Così la dottrina assolutamente maggioritaria, tra cui: Fietta G., *op. e loc. ult. cit.*, Lupetti, *op. e loc. ult. cit.*, Merlo A., *op. e loc. ult. cit.*; Petrelli G., *op. cit.*, p. 127.

1.6 L'OGGETTO DEL TRASFERIMENTO

Per mezzo dello strumento del patto di famiglia il disponente, come visto *supra*, può trasferire la titolarità della propria azienda o, alternativamente, la proprietà delle partecipazioni societarie in suo possesso, integralmente o solo in parte.

Diverse sono le problematiche emerse e discusse in dottrina, in base alla casistica.

12

1.6.1 TRASFERIMENTO D'IMPRESA

A norma dell'art. 2082 c.c., la qualifica di imprenditore spetta a “chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi”. La dottrina²⁵ sul tema ritiene tuttavia che il legislatore abbia inteso utilizzare il termine in senso ampio, riferendosi al proprietario dell'impresa.

Egli potrebbe, in altre parole, utilizzare l'istituto del patto anche nei casi in cui non svolga in prima persona l'attività d'impresa, a causa del fatto, per esempio, dell'averla data in affitto ai discendenti proprio nell'intento di individuare il soggetto più adatto a cui affidare la gestione aziendale nel prossimo futuro.

Con riguardo alle caratteristiche di vitalità dell'azienda, mentre la maggioranza della dottrina²⁶ ritiene implicito e in linea con la ratio della norma e alle indicazioni Comunitarie che essa debba sottendere un'attività pienamente operativa, una minoranza²⁷ ritiene sufficiente un'astratta potenzialità, un'idoneità a divenire o al ristabilirsi di un'attività produttiva, nell'ottica che anche l'impresa non più *in bonis* rappresenta comunque un centro di interessi, primo fra tutti il mantenimento dei livelli occupazionali, meritevole di accedere ad una possibilità di rilancio dell'attività, pur ammettendo lo sconfinamento forse eccessivo dalla lettera della legge.

Si è visto inoltre come il patto possa essere configurato nel senso di un trasferimento solo parziale dell'oggetto; può così traslarsi la proprietà di solo un ramo d'azienda, o di tutta l'azienda

²⁵ Si sono occupati della questione, Verdicchio V., *Il Patto di Famiglia, Commentario alla Legge 14 febbraio 2006 n. 55*, Le Nuove Leggi Civili, Milano, 2006, p. 64 ss.; Stucchi L., *L'art. 768 bis c.c.: fattispecie e disciplina*, in *Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale*, Torino, 2007, p. 112 ss., Petrelli G., op. cit., p. 419; Fietta G., op. cit., p. 89.

²⁶ Verdicchio V., *Il Patto di Famiglia, Commentario alla Legge 14 febbraio 2006 n. 55*, Le Nuove Leggi Civili, Milano, 2006, p. 64 ss.; Petrelli G., *La nuova disciplina del “patto di famiglia”*, in *Notariato*, 2006, p. 418; Gazzoni F., *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, in *Giustizia Civile*, 2006, II, p. 220.

²⁷ Così, Inzitari B., Ferrari V., *Il Patto di Famiglia, Negoziabilità del diritto successorio con la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, Torino, 2006, p. 133.

al netto di un ramo; oppure ancora, una partecipazione la cui titolarità non è esclusiva, oppure che si ceda l'usufrutto dell'azienda o la nuda proprietà. A questo riguardo non tutta la dottrina concorda²⁸, a causa dell'obiezione che l'usufrutto non trasferisce la proprietà dell'azienda ma ne permette il solo godimento dei frutti. In tutta risposta si è sostenuto²⁹ che anche l'usufrutto realizza uno degli obiettivi principali del patto, quale la prosecuzione, seppur temporanea, dell'attività imprenditoriale, che altrimenti cadrebbe in successione.

²⁸ In minoranza, Petrelli G., *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in *Notariato*, 2006, p. 420.

²⁹ Verdicchio V., *Il Patto di Famiglia, Commentario alla Legge 14 febbraio 2006 n. 55*, in *Le Nuove Leggi Civili*, Milano, 2006, p. 64 ss.

1.6.2 TRASFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI SOCIALI

Il patto di famiglia permette al titolare di partecipazioni societarie di trasmetterne la proprietà all'erede ritenuto più meritevole.

Il primo tema su cui si è confrontata la dottrina

14

Se da una parte l'unanimità degli studiosi ritiene che esso non sia applicabile alle cc. dd. società di comodo (costituite al solo scopo di contenere beni disomogenei, senza alcun collegamento funzionale tra loro e senza che sia svolta un'attività produttiva effettiva), sul tema che concerne le caratteristiche quantitative che deve possedere la partecipazione perché possa godere del trattamento peculiare riservato all'istituto si sono contrapposte due linee di pensiero. Da una parte vi è chi ritiene³⁰ che qualsiasi partecipazione in una società che svolga direttamente o indirettamente attività d'impresa possa costituire oggetto idoneo del contratto.

Da una lettura delle proposte di legge era presente in effetti una differenza tra quote di società che garantiscono la gestione dell'impresa e quelle che non hanno tale caratteristica. Nel testo finale della legge, tuttavia, le due casistiche si sono unificate (una mediazione tra le proposte di legge Buemi e Pastore), senza che vi fosse più alcun riferimento alle qualità della partecipazione.

Se anche dalla lettura della norma non si può escludere totalmente tale soluzione, sembra tuttavia più conforme alla ratio della norma un'interpretazione³¹ che ammette all'istituto solamente partecipazioni con caratteristiche tali da raggiungere un risultato finale non differente dall'alternativa del trasferimento d'azienda in tutti quei casi nei quali l'attività d'impresa è svolta nella forma societaria.

Per quanto riguarda l'aspetto della forma societaria le cui quote partecipative costituiscono l'oggetto del trasferimento, esistono opinioni distinte sulla base della tipologia d'impresa specifica, di persone piuttosto che di capitali.

³⁰ In questo senso, Mascheroni A., *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati. L'ordinamento successorio italiano dopo la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, in Patti di famiglia per l'impresa, i Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Inzitari B., Ferrari V., *Il Patto di Famiglia, Negoziabilità del diritto successorio con la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, Torino, 2006, p. 25; Stucchi L., *L'art. 768 bis c.c.: fattispecie e disciplina*, in *Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale*, Torino, 2007, p. 112.

³¹ Così, Baralis G., *Il patto di famiglia: un delicato equilibrio tra ragioni dell'impresa e ragioni dei legittimari*, in Patti di famiglia per l'impresa, i Quaderni della fondazione italiana per il notariato, Milano elibrary, 2006; Friedmann U., *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari - Prime riflessioni sul trattamento del Patto di famiglia ai fini delle imposte indirette*, in Patti di famiglia per l'impresa, i Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Zoppini A., *Profili sistematici della successione anticipata*, in Riv. dir. civ., 2007, p. 278.

In riferimento alle società di persone è pacifico che, stante la distribuzione uniforme del diritto di voto, nessun singolo soggetto possiede una partecipazione di maggioranza, pertanto, al netto di clausole di esclusione del potere di gestione, sembra non esservi alcun ostacolo all'ammissibilità della tipologia.

Nel caso di società in accomandita semplice tuttavia alcuna dottrina³² ha sollevato un problema legato al socio accomandante, il quale, se formalmente non dispone di alcun potere di ingerenza nell'attività sociale (tale per cui dovrebbe escludersi dal novero delle tipologie di partecipazioni trasferibili), nella realtà dei fatti spesso è proprio il soggetto che esercita l'attività d'impresa, rientrando nella ratio dei trasferimenti idonei al patto di famiglia.

Sembra tuttavia poco opportuno valorizzare situazioni patologiche e asistematiche come quella appena descritta, considerando l'ulteriore situazione di fatto in cui l'imprenditore effettivo gode di una responsabilità illimitata che non gli spetta.

Inoltre, pur volendo accettare la teoria dell'a., si renderebbe necessario invertire le prerogative derivanti dalla propria qualifica e non permettere il trasferimento mediante patto delle quote in capo all'accomandatario-fantoccio.

Sulla casistica delle società di capitali, sono stati espressi anche in questo caso orientamenti più o meno restrittivi sulle attribuzioni derivanti dal patto.

Sulla scia di quanto detto in introduzione al paragrafo, la dottrina maggioritaria³³ è concorde nel ritenere che le partecipazioni trasferite debbano attribuire, direttamente o indirettamente, il pieno potere di gestione della società esercitato attraverso il controllo ex art. 2359 c.c., anche se esercitato per il tramite di una società holding, purché a valle vi sia un effettivo esercizio d'impresa e non si tratti di società di comodo o di una quota detenuta a soli scopi di investimento di capitali.

Ad entrambe le conclusioni si perviene mediante una lettura sistematica della lettera della norma, poiché nella genericità della sua formulazione nulla vieterebbe il trasferimento di “partecipazioni societarie” di qualsiasi tipo, anche detenute per mero investimento finanziario, pur snaturando la ratio dell'istituto e pur che vi sia un qualsivoglia interesse del disponente ad una tale operazione, effettuata in assenza di motivazioni di natura strategica e fiscale.

³² Sull'argomento, Stucchi L., *L'art. 768 bis c.c.: fattispecie e disciplina*, in *Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale*, Torino, 2007, p. 116.

³³ Tra cui, Verdicchio V., *Il Patto di Famiglia, Commentario alla Legge 14 febbraio 2006 n. 55*, Le Nuove Leggi Civili, Milano, 2006, p. 64 ss.; Fietta G., *Divieto dei Patti successori e attualità degli interessi tutelati*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Mascheroni A., *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati, L'ordinamento successorio italiano dopo la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, in *Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary*, Milano, 2006.

1.7 LE VICENDE DEI TERZI LEGITTIMARI

Di notevole ambiguità a prima lettura, all'art. 768-sexies è demandato il compito di gestire i rapporti con coloro che rivestono la qualifica di legittimario ma non partecipanti al contratto.

16

Un primo elemento di dubbio emerge nella lettura del testo normativo, ove si fa riferimento al "coniuge" e agli "altri legittimari" che non hanno partecipato al contratto. Tale previsione sembra in aperto contrasto con quanto prescrive l'incipit dell'art. 768-quater³⁴.

Ponendosi dal punto di vista opposto, sembra opportuno pertanto procedere ad individuare quali sono i soggetti che devono, per la validità del patto, necessariamente partecipare alla fase di stipula, premettendo che sul risultato dell'analisi dipende fortemente la natura, divisionale o donativa, attribuita a monte al patto di famiglia.

In proposito la dottrina si è sostanzialmente divisa in due orientamenti.

Il primo³⁵, basandosi tanto sul testo della norma quanto sui lavori preliminari che hanno dato origine alla normativa in vigore, vede come assolutamente necessaria la presenza di tutti i legittimari a causa del potenziale danno che potrebbero subire da una liquidazione della quota in luogo della ricezione di una frazione dell'azienda (essi potrebbero, in esempio, dissentire sul valore attribuito all'azienda, da cui il valore attribuito alla quota di pertinenza, e votare contro la conclusione del patto).

La mancata presenza di tutti i legittimari comporterebbe la nullità *ex-tunc* del contratto per violazione di norme imperative, tanto più secondo quell'orientamento che vede nel patto una funzione divisionale.

³⁴ Che così recita: "Al contratto devono partecipare il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore".

³⁵ Sostenuto da Amadio G., *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati, Patto di famiglia e funzione divisionale*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Gazzoni F., *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, in *Giustizia Civile*, 2006, p. 218; Merlo A., *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati, Profili civilistici del Patto di famiglia*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, in *Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary*, Milano, 2006; Petrelli G., *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in *Notariato*, 2006, p. 106; Inzitari B., Ferrari V., *Il Patto di Famiglia, Negoziabilità del diritto successorio con la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, Torino, 2006, p. 105.

Il secondo orientamento in esame³⁶, lungi dal riscontrare la suddetta funzione divisoria, sostiene che il patto può ritenersi validamente stipulato allorché siano presenti almeno il disponente e l'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni.

La tesi è sostenuta con diverse argomentazioni, tra cui il fatto che l'art. 768-bis, articolo introduttivo e definitorio del patto, nulla dice riguardo ai legittimari. In secondo luogo lo stesso art. 768-sexies ammette la possibilità che vi siano soggetti che alla stipula non hanno partecipato, deducendo da questo dato una loro non essenzialità ai fini della conclusione del contratto. Sulla scorta poi dell'art. 768-quater si fa notare che la previsione di un contratto successivo mediante il quale procedere alla liquidazione dei legittimari potrebbe essere intesa nel senso che questi potevano non essere presenti e quindi non manifestare immediatamente l'adesione al patto, il quale resterebbe comunque valido ma non opponibile nei confronti di questi.

Con diversa sfumatura, una dottrina³⁷, ritiene che in questo caso che il patto rimane valido e opponibile nei confronti del legittimario che non ha partecipato, ad eccezione della misura quantitativa della liquidazione, sulla quale pervenire a separato accordo.

Secondo questo secondo orientamento, in sintesi, l'elemento dell'adesione rileva in punto di opponibilità del contratto nei confronti dei legittimari e per quanto riguarda l'obbligo di liquidare eventuali altri legittimari divenuti tali solo dopo la conclusione del patto di famiglia (cc. dd. legittimari sopravvenuti).

Nel caso in cui i legittimari non assegnatari scelgano di non aderire al patto, godranno del medesimo trattamento previsto per i legittimari sopravvenuti ex art. 768-sexies.

Questa interpretazione appare tuttavia fin troppo orientata al buon fine dell'operazione di trasferimento, più che aderente alla ratio del legislatore, che certamente intende facilitare la sopravvivenza dell'impresa al trasferimento intergenerazionale, ma senza prescindere dal tramite di un metodo condiviso; conclusione che si può trarre dal primo comma art. 768-quater, il quale risulterebbe privo di significato in caso di interpretazione contraria.

³⁶ Sostenuto da diversi autori, tra cui: Corrente F., *Il patto di famiglia: una nuova legge al servizio dell'impresa*, in Gazz. Not., 2006, 1-3, p. 5; Caccavale C., *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati, Appunti per uno studio sul Patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in Quaderni della fondazione italiana per il notariato, Milano, 2006, p. 38; La Porta U., *La posizione dei legittimari sopravvenuti*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006; Petrelli G., *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in Notariato, 2006, p. 428.

³⁷ Isolatamente, il Caccavale C., *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati, Appunti per uno studio sul Patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in Quaderni della fondazione italiana per il notariato elibrary, Milano, 2006.

Posta l'apparente contrapposizione tra il comma appena citato e il primo dell'art. 768-sexies (alla quale si sarebbe potuto porre rimedio alla radice, facendo seguire alla parola "legittimari" l'attributo "sopravvenuti") si può concludere che i soggetti indicati dal secondo articolo sono coloro che per qualsivoglia motivazione ancora non godevano dello status di legittimari all'epoca della stipula del patto (che, si ricorda, è un contratto, che come tale implica una volontà positiva dei contraenti per essere validamente concluso ed efficace).

Se si accettasse l'idea contraria, ossia che per la validità del patto sia sufficiente l'accordo tra disponente ed assegnatario ponendo come base argomentativa il disposto dell'art. 768-sexies, non si vedrebbe perché inserire un articolo che preveda che vi siano soggetti non partecipanti (perché in disaccordo) al contratto, che per di più vengono liquidati con lo stesso quantum (seppur in momenti differenti). Tanto varrebbe prevedere la sola liquidazione in parti identiche, senza menzionare in alcun modo aspetti concernenti la volontà dei, a questo punto, terzi non contraenti.

Ulteriormente, in tal modo disponente ed assegnatario avrebbero, soprattutto per quanto riguarda quest'ultimo, tutto l'interesse a non far partecipare alcuno dei legittimari al patto, in modo da procrastinare il più possibile la liquidazione delle quote spettanti. Pare ragionevole ritenere, in conclusione, che una tale interpretazione sconfinerebbe oltremodo la ratio del legislatore.

2 PROFILI FISCALI DEL PATTO DI FAMIGLIA

2.1 Introduzione

Rispetto al precedente capitolo si procederà di seguito all'analisi dell'istituto andando pertanto ad individuare la sostanza economica dell'istituto, assoggettabile a tassazione in quanto indice di forza economica del beneficiario della ricchezza pervenuta.

Il patto di famiglia costituisce nella sua essenza un contratto diretto al trasferimento gratuito d'azienda ad una categoria di soggetti specificamente determinata, quali i discendenti dell'imprenditore.

La scelta del soggetto beneficiario dell'azienda è a completa discrezionalità del disponente, il quale tipicamente indirizzerà lo sguardo verso il parente più meritevole e capace dal punto di vista imprenditoriale.

Analizzando l'istituto è possibile individuare due momenti di trasferimento patrimoniale, entrambi caratterizzati dall'assenza di un corrispondente sacrificio economico in capo al ricevente.

Il primo riguarda l'assegnazione dell'azienda al discendente prescelto, il quale riceve l'azienda tendenzialmente per caratteristiche e meriti personali. Siamo di fronte ad un trasferimento gratuito, ad un rapporto non sinallagmatico, pertanto non rilevante, in generale, dal punto di vista delle imposte sul reddito in quanto in assenza di fonte produttiva del reddito.

Il secondo passaggio riguarda le attribuzioni patrimoniali garantite ai legittimari non assegnatari, i quali ricevono sulla base di disposizione di legge, senza aver svolto, anche in questo caso, alcuna attività a titolo di corrispettivo. Questo *step* tuttavia non gode dello stesso *favor* del legislatore tributario.

Saranno analizzate di seguito le discipline applicabili al patto, dal punto di vista delle imposte dirette e indirette, nonché le problematiche fiscali di maggiore interesse.

Di seguito saranno affrontati i temi concernenti l'imposizione diretta e indiretta, separatamente tra trasferimenti d'azienda e partecipazioni. Riguardo ai legittimari non assegnatari, sarà dedicato specifico spazio all'interno del terzo capitolo.

2.2 IMPOSIZIONE DIRETTA

2.2.1 TRASFERIMENTO D'AZIENDA

20

La dismissione priva di corrispettivo di componenti dell'attivo patrimoniale riconducibili all'impresa può assumere rilevanza ai fini dell'imposizione diretta sotto diversi punti di vista; in primo luogo come decremento del patrimonio di colui che dispone l'atto gratuito/liberale; in secondo luogo come causa di cessazione dell'attività stessa in capo ad un soggetto con contestuale inizio in capo ad un altro.

Tra i due, l'aspetto che assume maggior rilevanza è quello che riguarda la fuoriuscita di beni d'impresa, poiché il principio di inerenza richiede un determinato collegamento tra attività e reddito prodotto, tale per cui l'atto liberale deve essere funzionale al perseguimento del programma imprenditoriale. Nel momento in cui tale collegamento viene a mancare in ragione di diversi interessi, anche di natura personale, ciò comporta l'irrilevanza di una tale operazione ai fini dell'imposizione del reddito del disponente. Questo si riflette, in ambito normativo, sul fatto che le gratuità d'impresa sono limitate e tipicizzate dal legislatore agli artt. 100 e 108, comma 2, del TUIR, in quanto spese il cui collegamento funzionale con l'attività d'impresa è espressamente riconosciuto; per altri casi di atti gratuiti/liberali la deducibilità resta dubbia³⁸.

La fuoriuscita del bene d'impresa tramite liberalità o atto gratuito prevede, al di fuori dei casi previsti appena citati, la destinazione a finalità estranea all'esercizio d'impresa, con conseguente emersione di una plusvalenza pari alla differenza tra il valore normale del bene e il suo costo non ammortizzato (art. 58, comma 1, TUIR).

Diverso è invece il caso del patto di famiglia o della donazione di azienda, poiché vede come oggetto del contratto non singoli beni ma l'impresa nel suo complesso. In questo caso non si verifica una destinazione differente dell'oggetto della cessione, ma una traslazione della titolarità di esso. Il legislatore, intendendo favorire la circolazione intergenerazionale delle imprese, ha introdotto il beneficio di cui all'art. 58, comma 2, TUIR. Mediante tale previsione di legge è stato creato un apposito canale non realizzativo di trasferimento di beni, fondato sul

³⁸ Così, Fedele A., *Prefazione a Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, di C. Bauco e V. Capozzi, Milano, 2007, VI, p. 865, che conclude il suo pensiero osservando che "la disposizione liberale, in quanto tale, evidenzia una componente reddituale passiva, alla stregua di una perdita, se riconducibile all'attività d'impresa. È questione interpretativa stabilire se, ai fini delle imposte sui redditi, possano considerarsi inerenti solo le liberalità rientranti in categorie normativamente previste (oneri di utilità sociali, spese di rappresentanza), ovvero anche ipotesi di erogazioni o contributi a tali categorie non riconducibili, ma evidentemente strumentali per il conseguimento dell'oggetto sociale"

principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, i quali passano dal soggetto trasferente l'azienda al soggetto beneficiario di essa.

Si riesce a delineare, in questo contesto, uno schema basato sulla simmetria fiscale, rinvenibile, nella fattispecie, da un lato nella cristallizzazione della plusvalenza in capo al dante causa, e dall'altro nell'assunzione del complesso aziendale da parte dell'avente causa ai medesimi valori fiscali sussistenti ante trasferimento. Tale simmetria fiscale funge da impedimento alla situazione tale per cui "la mancata tassazione del primo soggetto offra al secondo la possibilità di deduzioni ulteriori rispetto a quelle che si sarebbero potute ottenere prima del trasferimento dei beni"³⁹.

In altre parole, le plusvalenze dormienti, maturate tanto in capo alle singole attività che compongono il complesso aziendale quanto in capo all'azienda unitariamente considerata, rimangono cristallizzate e quindi non assoggettabili ad imposta fino all'istante in cui tali beni usciranno dall'alveo delle componenti dell'attivo aziendale oppure nel caso in cui l'azienda sia oggetto di cessione a titolo oneroso.

La disciplina relativa alle imposte dirette appena descritta, a differenza di quanto previsto per le imposte indirette, è applicata senza alcuna condizione soggettiva specifica, sia per quanto riguarda il lato attivo di colui che trasferisce, sia per quanto attiene il soggetto ricevente.

La motivazione di questo trattamento di favore per quanto riguarda i trasferimenti gratuiti, effettuati per il tramite o meno del patto di famiglia, oltre al voler favorire il passaggio generazionale può spiegarsi nel fatto che mentre mediante le disposizione in materia di imposte indirette il legislatore punta ad esentare in via definitiva la materia imponibile oggetto del trasferimento, nel caso della tassazione delle plusvalenze tale beneficio non è previsto.

Trattasi, si sottolinea, di un mero differimento temporale del momento di applicazione dell'imposta, che sarà applicata in futuro nelle forme ordinarie ex art. 67, lett. h) bis, oppure, nel caso in cui il cedente conservi la qualifica di imprenditore (nell'eventualità di cessione di ramo d'azienda oppure di una delle aziende del complesso di proprietà del trasferente), nelle forme dell'art. 86 comma 2.

³⁹ Beghin M., *La disciplina fiscale del patto di famiglia*, in Nuove Leggi civ. comm., 2006.

2.2.2 TRASFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI SOCIALI

Una doverosa premessa è che la norma civilistica sul patto di famiglia non pone limiti in senso qualitativo sulla partecipazione trasferita; dalla formulazione letterale dell'art. 768-bis sembra infatti potersi affermare che qualsiasi tipo di partecipazione possa essere oggetto del contratto, a prescindere dal fatto che consenta o meno il controllo sulla gestione della società. Una lettura sistematica della norma invece, tanto guardando alla *ratio legis* quanto alla parallela normativa sulle imposte indirette⁴⁰, fa preferire una soluzione diversa, che contempra come oggetto del contratto una partecipazione che consenta il controllo della società, nel presupposto fondamentale che quest'ultima svolga attività d'impresa⁴¹.

Per quanto riguarda il lato fiscale dell'operazione, il trasferimento delle partecipazioni sociali si configura come un'operazione neutrale dal punto di vista della imposte dirette. La normativa di riferimento è collocata all'art. 67, comma 1, lett. c) e c)-bis del TUIR relativo ai redditi diversi emergenti sotto forma di plusvalenze; la disposizione di legge richiede la cessione a titolo oneroso della partecipazione ai fini dell'emersione della plusvalenza, motivo per cui la gratuità dell'operazione in analisi non permette di configurare in capo alla persona fisica donante una fattispecie tassata e per il donatario un reddito imponibile.

I plusvalori incorporati nella partecipazione, come per il caso del trasferimento dell'azienda, emergeranno come materia imponibile nel momento della successiva cessione a titolo oneroso ad opera del donatario persona fisica non imprenditore, utilizzando come valore di partenza il costo sostenuto dal donante (oppure, in mancanza, del valore normale delle partecipazioni) ex art. 68, comma 6, TUIR (salvo le esclusioni di cui al successivo comma 6-bis e le limitazioni di cui al 6-ter del medesimo articolo).

⁴⁰ Del medesimo avviso anche Petrelli G., *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in *Rivista del notariato*, 2006, p. 401, Baralis G., *Riflessioni sui rapporti fra legislazione tributaria e diritto civile. Un caso particolare: le società semplici di mero godimento*, in *Riv. dir. comm.*, 2004, 1-2-3, p. 171, Bonilini G., *Patto di famiglia e diritto delle successioni mortis causa*, in *Famiglia, persone e successioni*, 2007, p. 163, Cernigliaro Dini, M. V., *Il trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, p. 562, Gaffuri, G., *Aspetti tributari del patto di famiglia*, in *Bollettino tributario*, 13, 2006, p. 1081. In particolare il Petrelli, in una disamina delle diverse tipologie societarie (tanto di persone quanto di capitali), giunge alla conclusione che non tutti i trasferimenti di partecipazioni sono idonei a formare l'oggetto del patto di famiglia, ma solo quelle che possono garantire un controllo a tutti gli effetti sulla gestione della società.

⁴¹ Sul punto si confronti il Petrelli, op. cit., p. 415, Di Sabato D., *Diritto delle società*, Milano, 2003, p. 7 ss, Marasà G., *Le società. Società in generale*, Milano, 2000, p. 211 e ss.

Caso differente, e per certi versi probabilmente limitato quanto a numerosità, è quello in cui il donatario sia qualificabile altresì come imprenditore individuale. Per l'analisi di tale fattispecie, che può comportare problematiche particolari, si rinvia al capitolo III.

Da lato del cedente invece, l'emersione di plusvalenza imponibile avverrebbe solo nel caso in cui la partecipazione fosse iscritta nell'attivo del bilancio, tra le immobilizzazioni finanziarie (nel caso di iscrizione tra l'attivo corrente emergerebbe invece un ricavo), perché tale situazione rientra tra i casi di destinazione di beni aziendali a fini estranei all'attività d'impresa, sottoposto al relativo regime impositivo.

2.3 IMPOSIZIONE INDIRECTA

2.3.1 TRASFERIMENTO D'AZIENDA

24

La circolazione gratuita dell'azienda gode di un certo *favor* legislativo anche e soprattutto sul versante dell'imposizione indiretta. Pur trattandosi di un atto solenne, il legislatore nazionale ha convenuto sulla necessità di agevolare con decisione il passaggio generazionale delle imprese. Il fondamento di tale esigenza risiede in una generale necessità di ordine sociale, come la salvaguardia delle attività produttive e dei posti di lavoro, spesso minacciate da diatribe tra eredi in sede di successione.

Dal punto di vista di sistema, l'atto mediante cui è trasferita gratuitamente l'azienda, a prescindere dal fatto che ciò avvenga tramite patto di famiglia, realizza il presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni, nonché quello proprio delle imposte ipocatastali, qualora tra i beni aziendali sussistano proprietà immobiliari. Non è applicabile, viceversa, l'imposta sul valore aggiunto, per l'espressa esclusione ex art. 2 comma 3 lett. b), DPR 633/1972, riguardante i trasferimenti aventi ad oggetto aziende o rami di esse.

La tassazione della donazione d'azienda trova i suoi riferimenti nel terzo articolo, comma 4-ter del D.lgs. 346/1990, reintrodotta dal d.l. 262/2006 dopo un quinquennio di abolizione ad opera del governo Berlusconi-bis nel 2001 (legge 383).

Sulla base della normativa vigente, quindi, al ricorrere di determinate condizioni e benché in linea teorica si realizzi il presupposto d'imposta, il trasferimento d'azienda è escluso da tassazione.

Tali condizioni riguardano tanto l'oggetto del trasferimento, quanto i soggetti coinvolti; nell'ordine: oggetto del trasferimento dev'essere un'azienda o un ramo di essa; il beneficiario (o una pluralità di essi) devono proseguire l'attività d'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data di avvenuto trasferimento; il soggetto di cui sopra deve rendere, contestualmente all'atto di donazione, una dichiarazione dell'intento di cui al punto precedente.

La non ottemperanza a tali condizioni comporta la decadenza dal beneficio in discorso e, contestualmente, l'applicazione della tassazione nella misura ordinaria stabilita⁴².

⁴² Si applica anche la sanzione amministrativa prevista per i ritardati od omessi versamenti pari al 30% dell'importo non versato, ex art. 13, D.lgs. 471/1997, nonché gli interessi di mora.

La norma si muove in linea rispetto a quanto era stato auspicato dall'Unione Europea ancora nel 1994⁴³, in cui si raccomandava agli Stati di agevolare, anche per mezzo di misure fiscali, i trasferimenti verso i terzi e verso la parentela più stretta. L'agevolazione verso i terzi è stata realizzata, in verità, solamente sul versante dell'imposizione diretta.

Riguardo ai requisiti soggettivi si segnala una questione interpretativa che nacque con l'introduzione del patto, riguardante il significato da attribuire all'inciso contenuto dell'art. 3 comma 4-ter TUSD, ove era inizialmente previsto che fossero esentati da imposta i trasferimenti verso i soli discendenti⁴⁴. La formulazione della norma lasciava intendere che l'agevolazione riguardasse i medesimi soggetti possibili beneficiari del patto di famiglia indicati nell'articolo del codice civile, e solo questi. Tale conclusione, adottata dalla dottrina maggioritaria⁴⁵, pareva in linea con la ratio della norma civilistica del novello istituto.

Altra dottrina⁴⁶ riteneva invece, assumendo che l'agevolazione avesse carattere oggettivo e quindi assunta a livello di regola generale, che la disciplina dovesse essere estesa anche al di fuori dei discendenti in senso stretto o della famiglia.

In seguito, mediante la legge Finanziaria 2008, il legislatore introdusse anche il coniuge tra i possibili beneficiari dell'agevolazione e fu più chiaro che l'interpretazione della norma fiscale in discorso dovesse intendersi nel senso di estendere la platea dei beneficiari alla generalità dei soggetti e non solo ai discendenti, focalizzandosi sulla prospettiva di un'efficace prosecuzione dell'attività di impresa.

⁴³ Ci si riferisce alla Raccomandazione del 7 dicembre 1994, 94/1069/CE, riguardo alla successione nelle PMI.

⁴⁴ In effetti vi fu un problema analogo con relativamente alle imposte dirette; in riferimento all'art. 54 del vecchio TUIR la condizione per esentare da tassazione la plusvalenza era che i donatori fossero familiari del donante. Questo si scontrò con la disposizione di cui all'art. 16 della L. 383/2001 (la stessa che abolì l'imposta di successione), che prevedeva che "in caso di trasferimento a titolo di successione per causa di morte o di donazione dell'azienda o del ramo di azienda, con prosecuzione dell'attività d'impresa, i beni e le attività ceduti sono assunti ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa", nuova impostazione ribadita anche dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 91/E del 2001 (l'agenzia specifica anche che la nuova impostazione si riferisce alle sole donazioni di azienda, dato che vi era già neutralità fiscale nelle successioni coinvolgenti non familiari – si veda circolare n. 137/E del 1997). In seguito il legislatore della riforma del 2003 ha adeguato e allineato le disposizioni nel nuovo art. 58, eliminando il riferimento ai familiari.

⁴⁵ Per tutti, Cernigliaro Dini, M. V., *Il trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, p. 549; Zizzo G., *I trasferimenti d'azienda e partecipazioni sociali per successione e donazione*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1351; Dus, *La reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni: vecchi e nuovi problemi*, in *Fisco*, 2007, p. 1077.

⁴⁶ Stevanato D., *L'agevolazione delle trasmissioni d'impresa nel tributo successorio*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007, p. 588; Muscarà P., *Evoluzione della normativa fiscale sulla tassazione degli immobili*, in *Fisco*, 2007, p. 2177; Belluzzo, *La nuova imposta sulle successioni, sulle donazioni sugli altri trasferimenti a titolo gratuito e sui vincoli di destinazione*, in *Fisco*, 2007, p. 843.

2.3.2 TRASFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI

Il comma 4-ter dell'art. 3 TUSD prevede espressamente l'esclusione da imposta indiretta anche nel caso di trasferimento di partecipazioni societarie, con il medesimo vincolo di possesso quinquennale delle stesse. Unica differenza rispetto al caso del trasferimento d'azienda è la specificazione che non tutti i trasferimenti godono dell'esenzione, bensì solo quelli mediante i quali è "acquisito oppure integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1) del codice civile".

Tale formulazione sembra escludere le società di persone dall'agevolazione, stante il riferimento, nell'articolo, alle sole società di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), TUIR. Tuttavia sembra invece da ritenere una restrizione per l'accesso ai benefici fiscali da parte delle società di capitali. Perché mentre nel caso delle società di persone le quote rappresentano una forma collettiva di esercizio d'impresa, ove i soci partecipano direttamente all'attività sociale, nelle società di capitali può non esservi tale partecipazione; i soci potrebbero detenere la loro quota a soli fini di investimento, senza svolgere effettivamente attività d'impresa.

Il risultato, peraltro, è che il limite del controllo, nelle società di persone, non è previsto, pertanto anche una partecipazione di minoranza sembra poter essere oggetto di esenzione dal tributo indiretto⁴⁷.

Con riguardo alle società di capitali, emerge una problematica legata al fattore del controllo, definibile come il trasferimento di "società senza impresa". Si intende che dalla lettura del comma 4-ter, art. 3, TUSD, beneficiano dell'esenzione da imposta tutti i trasferimenti di partecipazioni che soddisfino il duplice requisito del controllo e della detenzione per cinque anni, senza alcuna menzione riguardante l'effettiva attività svolta dalla società. Si potrebbe per tale strada far ammettere al beneficio anche cc. dd. società di comodo, il cui patrimonio è costituito da beni eterogenei (e.g.: denaro, immobili non strumentali, beni mobili registrati), dove non sussiste un'organizzazione di tali beni al fine dell'esercizio d'impresa, create al solo scopo, nel caso di specie, di eludere l'imposta sui trasferimenti gratuiti⁴⁸. Tuttavia sembra che

⁴⁷ Conclusione che sarebbe in linea con quanto richiesto dall'UE nella raccomandazione della Commissione n. 94/1069/CE, ove si osservava l'alta mortalità delle società di persone, a causa del fatto che nei casi di successione sugli eredi su quote di minoranza sarebbe pesata l'imposizione fiscale, in tal misura da dover chiedere la liquidazione della quota del *de cuius* per adempiere all'onere tributario.

⁴⁸ Non sembra potersi riconoscere elusione fiscale in senso tecnico, dato che l'art. 37-bis, DPR 600/1973 è applicabile soltanto al settore delle imposte sui redditi, come da indicazioni della stessa amministrazione finanziaria.

una tale interpretazione vada contro alla ratio della norma⁴⁹ e giungerebbe a risultati troppo differenti rispetto alla parallela opzione del trasferimento d'azienda, generando un'inspiegabile disparità⁵⁰.

Sempre in riferimento alle partecipazioni in società di capitali, si sottolinea come nel caso in cui il disponente decida di suddividere la partecipazione e destinarla a più beneficiari, l'agevolazione si applicherà alla sola quota che consente il controllo, a meno che la partecipazione non sia mantenuta nella sua interezza e assegnata ai beneficiari in comproprietà⁵¹.

Inoltre, se lo scopo della norma è effettivamente quello di garantire la sopravvivenza del complesso produttivo al passaggio generazionale, devono ritenersi rispettosi della norma quei casi di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni) dove l'azienda conserva la sua operatività originaria, anche se più ampia o più specializzata nell'ambito, e al contempo la partecipazione sociale consenta comunque il controllo sulla gestione⁵². Sembra inoltre che in tutti quei casi in cui la continuità aziendale non si attui per causa non imputabile agli assegnatari, come il decesso o il fallimento dell'azienda, non si verifichi il decadimento del beneficio. Qualora al contrario le condizioni non siano rispettate, si attueranno i rimedi di cui all'ultimo periodo del comma 4-ter, art. 3, TUSD (sanzione amministrativa e interessi di mora).

⁴⁹ In questo senso, Zizzo G., *I trasferimenti d'azienda e partecipazioni sociali per successione e donazione*, in Corr. trib., 2007, p. 1354 ss.

⁵⁰ *Contra*, Stevanato D., *op. ult. cit.*, p. 597, che pur ammettendo la distanza con la ratio della norma, non vede ostacoli nella differenza di trattamento tra trasferimento d'azienda e di partecipazioni, affermandone l'indipendenza l'uno dall'altro. Secondo l'a. in altri casi (e.g.: regime PEX) il legislatore ha esplicitamente richiesto l'esercizio d'impresa, come requisito base collegato alle partecipazioni dell'azienda trasferita.

⁵¹ Così la circolare dell'Agenzia n. 11/E del 16 febbraio 2007. *Contra*, Stevanato, *op. ult. cit.*, p. 591 ss., che confrontando il caso di specie con ambiti tributari differenti, per i quali l'Agenzia adotta criteri di riconoscimento del controllo palesemente favorevoli al Fisco (regolamento CFC o incentivi fiscali sulle aggregazioni aziendali di cui alla circolare 16/E, marzo 2007, ove, in sintesi, si presume che i familiari, singolarmente considerati, agiscano unitariamente, esercitando di fatto il controllo), suggerisce una soluzione in cui i destinatari della partecipazione (che sommate permettono il controllo di diritto, ma non considerate singolarmente) rendono all'amministrazione finanziaria la dichiarazione di cui all'art. 4-ter, impegnandosi al controllo congiunto per il periodo minimo stabilito per godere dell'agevolazione; tale soluzione darebbe, secondo l'a., idonea garanzia all'a.f. Dello stesso parere Zizzo, *op. ult. cit.*, p. 1356, che propone invece una soluzione basata su patti parasociali, al venir meno dei quali l'Agenzia sarebbe pienamente titolata a sanzionarne i partecipanti.

⁵² In questo senso il contributo di Beltramelli G., *Aspetti fiscali del patto di famiglia*, in Diritto e pratica tributaria, 2008, p. 538.

3 QUESTIONI RIGUARDANTI IL PATTO DI FAMIGLIA

3.1 IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE ASSEGNAZIONI

La qualifica del soggetto che riceve l'azienda tramite patto di famiglia è di norma irrilevante dal punto di vista fiscale, giacché il regime di cristallizzazione della plusvalenza previsto dall'art. 58 TUIR opera senza definire condizioni specifiche riguardo lo *status* del ricevente.

A causa tuttavia di un difetto di coordinamento tra il suddetto art. 58 e l'art. 88 del medesimo testo, lo *status* dell'assegnatario prescelto assume rilevanza dal punto di vista reddituale nel particolare caso in cui egli possieda, anteriormente all'assegnazione, la veste di imprenditore.

Il problema si sostanzia nel valutare se l'incremento patrimoniale conseguente al trasferimento risulti idoneo a rappresentare, nell'ambito dell'attività d'impresa preesistente, un reddito sotto forma di sopravvenienza attiva ex art. 88, comma 3, lett. b), DPR n. 917/1986. L'articolo citato fa assurgere a componente straordinario di reddito i proventi in natura conseguiti a titolo di liberalità. In merito, come analizzato da alcuna dottrina, pare che il legislatore fiscale faccia uso in diversi frangenti dei termini "atto gratuito" e "atto liberale" senza la corretta valenza semantica, con la conseguenza che non si può escludere l'applicazione della norma sulla base del mero dato letterale⁵³, sia che si consideri l'attribuzione all'assegnatario appartenere all'una o all'altra categoria (gratuità o liberalità).

In realtà, al di là del dato letterale, assume importanza fondamentale individuare un metodo efficace per distinguere se l'azienda oggetto del patto entri nel patrimonio personale del beneficiario per l'esercizio d'azienda oppure se essa vada ad incastonarsi perfettamente nell'attività preesistente.

Si consideri, in via preliminare, che la norma in questione è inserita in un ambito reddituale, quello d'impresa, avente la peculiarità di attrarre a sé non solo i proventi collegati a costi sostenuti, bensì anche componenti positive di reddito che mancano di tale relazione sinallagmatica, come gli atti gratuiti, anche se diretti a beneficio della persona fisica dell'imprenditore e non dell'azienda.

⁵³ Sul tema, Beghin M., *La disciplina fiscale del patto di famiglia*, in Nuove Leggi civ. comm., 2006.

In ambito successorio si è sostenuto⁵⁴ come esista una decisa scissione tra la figura dell'erede e quella dell'attività d'impresa che egli esercita, tale per cui colui che riceve l'azienda in veste di successore acquista il bene non come imprenditore, bensì in qualità di persona fisica "erede". Data l'affinità tra successioni e patto di famiglia, pare potersi applicare il medesimo ragionamento anche a quest'ultimo.

Dato questo scollegamento tra soggetto e attività da questi svolta, in prima istanza pare potersi escludere l'emersione di sopravvenienze.

Non è possibile tuttavia non considerare come il patto di famiglia mentre da un lato valorizza il ruolo del soggetto ricevente a discapito dell'attività da egli svolta, dall'altro risponde ad esigenze connotate da chiare caratteristiche economiche di trasferimento intergenerazionale di beni.

La questione verte sul fatto se l'azienda o ramo d'azienda acquisita generi un effettivo beneficio all'azienda del discendente, in termini di ampliamento o completamento dell'attività già svolta⁵⁵, oppure se essa non sia idonea allo scopo e rimanga un'entità eterogenea, non integrabile nel tessuto produttivo esistente, equivalentemente destinabile all'alienazione piuttosto che alla prosecuzione dell'esercizio in via autonoma. Perché nel primo caso è evidente come il valore complessivo dell'azienda risultante si accresca, per cui non mi sembra si possa negare l'emergere della sopravvenienza. Nel secondo caso invece l'assegnatario-imprenditore trae beneficio esclusivamente dal punto di vista dell'accrescimento del patrimonio suo personale. Data la variabilità e la soggettività dei singoli casi, sembra impossibile o quantomeno molto difficile fornire una soluzione dal punto di vista legislativo che ben si adatti in via universale, dovendosi, in definitiva, valutare caso per caso.

Appare auspicabile, in questa situazione di incertezza normativa, un intervento del legislatore in grado di limitare la portata della disposizione di cui all'art. 88, comma 3, lett. b), TUIR, al fine ultimo di un miglior coordinamento tra la disciplina delle liberalità e quella dei trasferimenti gratuiti d'azienda.

Per raggiungere tale obiettivo parrebbe sufficiente⁵⁶ prevedere che le liberalità che costituiscono sopravvenienze attive siano valorizzate dal punto di vista del reddito d'impresa

⁵⁴ Gaffuri G., Rilevanza fiscale del trasferimento non oneroso, in *Dir. Prat. Trib.*, 1974, I, 1225 e ss. e spec. 1277 e nota 90.

⁵⁵ In questo senso, Gaffuri, G., *Aspetti tributari del patto di famiglia*, in *Bollettino tributario*, 13, 2006, p. 1080.

⁵⁶ A riguardo, Beghin M., *Saggi sulla riforma dell'IRES, dalla relazione Biasco alla Finanziaria 2008*, in *Quaderni della rivista di diritto tributario*, a cura di Beghin M., Milano, 2008, p. 204.

nei soli casi nei quali l'arricchimento patrimoniale non risponda ad esigenze di tutela dei trasferimenti intergenerazionali dei complessi produttivi. Una siffatta clausola donerebbe certezza alla normativa in materia, in modo tale da evitare che l'assenza di coordinamento condizioni le scelte economiche del contribuente.

3.2 IL TRATTAMENTO DELLE SOMME ATTRIBUITE DALL'ASSEGNATARIO AGLI ALTRI COEREDI

3.2.1 DAL PUNTO DI VISTA DI CHI ASSEGNA

32

3.2.1.1 *INERENZA DELL'ESBORSO ALL'ATTIVITA' D'IMPRESA*

Per quanto concerne la seconda fase con cui si attua il patto di famiglia, riferendomi nello specifico alla soddisfazione dei legittimari non assegnatari dell'azienda da parte del beneficiario di questa, ex art. 768-quater, comma 2, c.c., si pone un interrogativo, anche in ambito dottrinale, sulla deducibilità o meno di tali compensazioni.

La deducibilità o meno di una componente negativa di reddito, in generale, è determinata, come noto, dal fatto che tale costo possieda o meno il carattere dell'inerenza.

A sua volta l'inerenza è introdotta dal legislatore con la previsione di cui all'art. 109, comma 5, TUIR, ove prescrive che "le spese [...] sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito [...]". Il requisito della "riferibilità" è molto ampio e vale a ricomprendere tutti quei costi che, direttamente o indirettamente, contribuiscano alla creazione attuale o futura di reddito da parte dell'impresa. Rispetto ai primi concetti di inerenza che richiedevano un legame assolutamente diretto tra spesa sostenuta e prodotto venduto, l'attuale concezione vede piuttosto una scissione di tale collegamento oggettivo e l'emergere di un rapporto di causalità in termini generali con l'attività d'impresa. In altri termini, esiste un'obiettiva difficoltà nell'individuare in modo oggettivo, diretto e immediato la relazione tra costo e ricavo; "le spese sostenute dall'imprenditore per la conduzione della sua impresa non possono essere distinte in spese necessarie alla produzione del reddito e spese non necessarie alla produzione del reddito e non si può, quindi, nemmeno affermare che le prime sono inerenti e quindi, deducibili, mentre le seconde non lo sono. Tutte le spese che l'imprenditore sostiene per l'impresa sono quindi

necessarie e tutte devono essere ritenute inerenti e deducibili⁵⁷, con il limite che i benefici ottenibili riguardino esclusivamente l'impresa e non la persona dell'imprenditore⁵⁸.

Sul tema si contrappongono differenti opinioni in dottrina.

Alcuna dottrina riconosce l'inerenza nel solo caso in cui le somme attribuite dal beneficiario dell'azienda (il modus) si considerino un costo a tutti gli effetti, sostenuto al fine di acquistare l'azienda⁵⁹. Tuttavia, per stessa ammissione dell'a., tale soluzione mal si concilia con le previsioni di cui all'art. 58, TUIR, dato che emergerebbero elementi di corrispettività che non si conciliano con la natura donativa dell'istituto.

Il secondo punto riguarda una questione di asimmetria fiscale, dato che in una prima fase il patto consente al donante di trasferire l'azienda senza emersione di plusvalenza e all'assegnatario di vedersi riconoscere il costo fiscalmente riconosciuto in capo al dante causa; dall'altra parte, consentendo all'assegnatario di dedurre costi relativi agli esborsi per quelle attribuzioni che, trattandosi di trasferimenti gratuiti, non sono soggette all'imposta sui redditi dal lato dei non assegnatari dell'azienda.

Infine, ulteriore motivazione a sostegno della tesi sulla mancanza di inerenza riguarda il momento in cui nasce il debito nei confronti dei legittimari; il Puri sostiene come il debito sorga contestualmente alla stipula del patto di famiglia, ed è proprio questo il punto critico, poiché salvo il caso in cui il discendente prescelto posseda già la qualifica di imprenditore, non può dirsi che l'obbligazione nasca nello svolgersi dell'attività d'impresa, bensì in un momento antecedente, quand'egli è ancora “semplice” persona fisica⁶⁰. L'autore sottolinea come, se già

⁵⁷ Così Graziani F., *I costi della ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto d'inerenza*, a cura di Falsitta G., Moschetti F., Milano: Giuffrè, 1988, p. 97; *contra*, Uckmar, U – Corasaniti G., *L'impatto delle nuove norme fiscali sul trasferimento intergenerazionale dei patrimoni*, Atti del Convegno Paradigma, Montecarlo, 23 febbraio 2007.

⁵⁸ Come sottolinea Procopio M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano: Giuffrè, 2009, p. 7, il legislatore appone, in casi di spese cui il beneficio è dubbio, limiti alla deducibilità; s'intendono i casi di spese di rappresentanza, spese telefoniche e spese relative alle autovetture, per citare alcuni esempi

⁵⁹ Puri P., *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, p. 583; *contra*, Travaglione M., *La disciplina tributaria dei patti di famiglia alla luce delle recenti modifiche normative*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, p. 616, che riprendendo la configurazione del patto come donazione modale, ritiene incompatibile considerare il modus come costo d'acquisto dell'azienda, in considerazione della natura gratuita dell'istituto donativo, con la conseguenza che il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda non comprenderà l'importo liquidato.

Come conseguenza si verificherebbe un disallineamento tra valore civilistico e valore fiscale dell'azienda, pari alle somme attribuite ai legittimari esclusi, “rinviando sine die il momento di emersione di eventuali plusvalenze così come avviene nel regime sulla donazione d'azienda” ex art. 58 TUIR.

⁶⁰ Con il medesimo punto di vista, Basilavecchia M., *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari. Le implicazioni del patto di famiglia. Aspetti sistematici*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazione-notariato.it/articolo.asp?art=02/0212&mn=3>

presente, la qualifica di imprenditore comporta da una parte l'emersione di sopravvenienza imponibile derivante dall'acquisizione a titolo gratuito dell'azienda, mentre dall'altra il beneficio della deducibilità delle attribuzioni versate ai legittimari non assegnatari).

Altra dottrina⁶¹ sostiene, al contrario, tanto la natura di costo inerente quanto la natura gratuita (seppur non liberale) della liquidazione.

34

Anzitutto egli nega che sussistano delle asimmetrie fiscali effettive e reali; nello specifico, il fatto che il costo possa assumere valenza fiscale in punto di deducibilità dello stesso da parte dell'assegnatario dell'azienda non è ritenuto essere elemento in conflitto con la neutralità dal punto di vista reddituale dal lato dei riceventi. Questo perché la liquidazione effettuata *ex lege* è incardinata in un istituto giuridico di tipo sì anticipatorio rispetto alla successione, ma che rispetto a quest'ultima si pone sullo stesso piano dal punto di vista sostanziale. È quindi logica conseguenza che essa sia apprezzata fiscalmente per la comune connotazione reddituale in quanto trasferimento gratuito (e quindi facente riferimento all'imposta sui trasferimenti piuttosto che a quella sui redditi). L'apparente asimmetria nasce a causa del sistema di imposizione dei redditi stesso che è suddiviso per categorie e pertanto intrinsecamente legato alla fonte produttiva dell'arricchimento⁶².

In *secundis* l'a. affronta il tema dell'inerenza dell'esborso sostenuto per la liquidazione dei legittimari non assegnatari. È opportuno considerare tali somme di denaro come costi riconducibili all'attività imprenditoriale presa in carico dal discendente assegnatario?

Al riguardo sarebbe “sufficiente evidenziare come codesta liquidazione non rappresenti il prezzo di acquisto d'azienda e come, per conseguenza, si debba escludere che essa (liquidazione) possa incorporarsi nella voce “avviamento”.

Contrariamente a quanto sostenuto da altri autori⁶³, quindi, la liquidazione non può essere considerata un prezzo, poiché quest'ultimo, mentre nel contratto di compravendita può senza alcun dubbio definirsi elemento essenziale, così non è per quanto riguarda la liquidazione prevista nel contratto istitutivo del patto. Nel patto di famiglia l'effetto traslativo non avviene al momento di pagamento del corrispettivo, bensì nell'istante stesso in cui il contratto viene validamente stipulato⁶⁴.

⁶¹ Beghin M., *Il patto di famiglia tra profili strutturali e aspetti problematici*, in *Corr. trib.*, 45/2006, p. 3457.

⁶² Il sistema si basa, da un punto di vista di scienza delle finanze, sul concetto di reddito-prodotto che per questo motivo, in assenza di specifica disposizione in grado di valorizzare la fattispecie, non coglie un arricchimento con profilo di reddito-entrata.

⁶³ Si vedano Uckmar, U –Corasaniti G., cit., Puri, cit., p. 585.

⁶⁴ Si ricorda peraltro che la stipula deve avvenire *ad substantiam* mediante atto pubblico, pertanto di fronte ad un pubblico ufficiale.

La natura dell'istituto in analisi resta donativa (o meglio, anticipativa di successione), e la liquidazione prevista *ex lege* si trova ad assumere il ruolo di *modus*, ma pur sempre intrecciato nell'impianto principale che caratterizza l'operazione (la donazione tra imprenditore disponente e discendente prescelto).

In altre parole, certamente la liquidazione in discorso assume tutte le caratteristiche di un onere, tuttavia non può dirsi esistere un rapporto sinallagmatico tra il sostenimento di questi e l'ottenimento dell'esclusiva proprietà dell'azienda. Il motivo per cui è prevista tale compensazione risponde esclusivamente alla necessità di tutelare, in punto di quota riservata, i legittimari esclusi dall'assegnazione.

L'inerenza del costo sostenuto dall'assegnatario è più evidente se si adotta un approccio di tipo funzionale⁶⁵ rispetto alla liquidazione. L'utilità di questa risiede tutta nell'impedire che una pluralità di soggetti acquisisca il potere di influenzare, finanche con obiettivi puramente realizzativi, la gestione dell'impresa. Adottando questo punto di vista emerge con forza la natura più "protettiva" che transattiva della liquidazione, il versamento della quale consente di ottenere l'effetto tale per cui la gestione dell'attività produttiva rimane nelle sole mani di colui che ha superato con successo il giudizio di meritevolezza imprenditoriale da parte del disponente.

In conclusione di questa disamina dottrinale, pare non potersi dubitare quanto all'utilità per il novello imprenditore come per l'azienda stessa che comporta l'adempire all'obbligazione ex art. 768-quater, comma 2.

⁶⁵ Sostenuto anche da altri autorevoli autori; si veda a riguardo: Stevanato D., *L'agevolazione delle trasmissioni d'impresa nel tributo successorio*, in Dialoghi di diritto tributario, 2007, p. 589, Gaffuri, G., *L'imposta sulle successioni e donazioni: trust e patti di famiglia*, Padova: CEDAM, 2008, p. 9, infine Basilavecchia M., Pischetola A., *Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1 comma 78 della legge 27.12.2006 n. 296 (c.d. Finanziaria 2007)*, in Studi e materiali, 2, 2008, p. 596.

3.2.1.2 *PROBLEMATICHE DI IMPUTAZIONE DEL COSTO*

Nel far propria la tesi della deducibilità del costo della liquidazione ai discendenti non assegnatari dell'azienda, sorge un'ulteriore questione che riguarda la classificazione di tale costo tra quelli facenti capo all'esercizio in corso oppure tra gli oneri pluriennali.

36

Sembra potersi ragionevolmente affermare che l'utilità della spesa per la liquidazione non si esaurisca nell'esercizio di sostenimento, ma abbia una valenza pluriennale per il fatto stesso che la spesa è riconducibile al generale programma di salvaguardia dell'azienda nella sua unitarietà, di cui si è discusso nel paragrafo precedente.

Nel momento in cui si ammette l'utilità pluriennale del costo trova applicazione, in mancanza di disposizioni ad-hoc, l'art. 108, comma 3, TUIR, che per quanto concerne i costi diversi da quelli per studi e ricerche – comma 1 –, pubblicità, propaganda e rappresentanza – comma 2 – ammettendo la deducibilità fiscale del costo “nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”, allineandosi perciò alle scelte di natura gestionale attuate discrezionalmente dall'imprenditore. Ciò non equivale a consentire l'adozione di criteri di valutazione del tutto arbitrari, bensì il legislatore sembra valorizzare scelte di carattere gestionale effettuate in modo coerente con l'assetto economico sottostante.

Un criterio papabile, considerato il beneficio di durata indefinita che apporta l'essere divenuti proprietari dell'azienda, potrebbe essere il medesimo trattamento applicato all'avviamento. Benché la liquidazione non rappresenti, si ribadisce, un prezzo di acquisto, quantitativamente essa è calcolata tenendo in considerazione le plusvalenze latenti incorporate nell'azienda trasferita, e da qui l'analogia con l'avviamento.

Dottrina che si è occupata della problematica⁶⁶ ipotizza inoltre, sulla base del profilo funzionale della liquidazione, “un modello di ripartizione del costo per gli anni necessari alla prescrizione dell'azione di riduzione, facendo leva, appunto, sul fatto che, spirato codesto termine, è stabilmente assicurata l'integrità del bene trasferito attraverso il patto”.

⁶⁶ Beghin M., *La disciplina fiscale del patto di famiglia*, in Nuove Leggi civ. comm., 2006

BIBLIOGRAFIA

LIBRI E RIVISTE

- Amadio G., *Patto di famiglia e funzione divisionale*, in Rivista del notariato, 2006
- Amadio G., *Profili funzionali del Patto di famiglia*, in Rivista di diritto civile, 2007
- Andrini M. C., *Il patto di famiglia: tipo contrattuale e forma negoziale*, in Vita notarile, 2006
- Baralis G., *Riflessioni sui rapporti fra legislazione tributaria e diritto civile. Un caso particolare: le società semplici di mero godimento*, in Riv. dir. comm., 2004
- Bonilini G., *Patto di famiglia e diritto delle successioni mortis causa*, in Famiglia, persone e successioni, 2007
- Balestra L., in *Il Patto di famiglia*, a cura di S. Delle Monache, in Nuove Leggi civ. comm., 2007
- Basilavecchia M., Pischetola A., *Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1 comma 78 della legge 27.12.2006 n. 296 (c.d. Finanziaria 2007)*, in Studi e materiali, 2, 2008
- Beghin M., *La disciplina antielusiva specifica sui trasferimenti gratuiti d'azienda tra elusione e pianificazione fiscale*, in Corr. trib., 24/2005
- Beghin M., *La disciplina fiscale del patto di famiglia*, in Nuove Leggi civ. comm., 2006
- Beghin M., *Il patto di famiglia tra profili strutturali e aspetti problematici*, in Corr. trib., 45/2006
- Beghin M., *Saggi sulla riforma dell'IRES, dalla relazione Biasco alla Finanziaria 2008*, in Quaderni della rivista di diritto tributario, a cura di Beghin M., Milano, 2008
- Beltramelli G., *Aspetti fiscali del patto di famiglia*, in Diritto e pratica tributaria, 2008
- Belluzzo, *La nuova imposta sulle successioni, sulle donazioni sugli altri trasferimenti a titolo gratuito e sui vincoli di destinazione*, in Fisco, 2007
- Capozzi V., *Il passaggio generazionale dell'impresa nella nuova disciplina codicistica*, in Riv. dir. trib., 2006
- Cernigliaro Dini, M. V., *Il trattamento fiscale del patto di famiglia*, in Diritto e pratica tributaria, 2008
- Corrente F., *Il patto di famiglia: una nuova legge al servizio dell'impresa*, in Gazzetta Notarile, 2006
- D'Alessandro P., *Imputazione ex se, non riducibilità e esclusione dalla collazione delle attribuzioni giustificate dal patto di famiglia*, in Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale, Torino: UTET, 2007
- Delfini, *Il patto di famiglia introdotto dalla legge 55/2006*, in Contratti, 2006
- De Nova G., *Articolo 1*, in De Nova, Delfini, Rampolla e Venditti, *Il Patto di famiglia*, Legge 14 febbraio 2006 n. 55, Milano: IPSOA, 2006
- Di Mauro N., *Il Patto di Famiglia, Commentario alla Legge 14 febbraio 2006 n. 55*, in Le Nuove Leggi Civili, di Di Mauro, Minervini, Verdicchio, Milano: Giuffrè, 2006

D'Ippolito R., *I Rapporti con i terzi e la tutela dei non partecipanti*, in *Il Patto di famiglia*, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale, Torino: UTET, 2007

Di Sabato D., *Diritto delle società*, Milano, 2003

Donegana L., *Il Patto di famiglia e la divisione: inconciliabilità*, in *Il Patto di famiglia*, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale, Torino: UTET, 2007

Dus, *La reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni: vecchi e nuovi problemi*, in *Fisco*, 2007

Fedele A., prefazione a *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, a cura di C. Bauco e V. Capozzi, Milano, 2007, VI

Gaffuri G., *Aspetti tributari del patto di famiglia*, in *Bollettino tributario*, 13, 2006

Gaffuri G., *L'imposta sulle successioni e donazioni: trust e patti di famiglia*, Padova: CEDAM, 2008

Gaffuri G., *Rilevanza fiscale del trasferimento non oneroso*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1974

Gazzoni F., *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, *Giustizia Civile*, 2006, II

Graziani F., *I costi della ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto d'inerenza*, a cura di Falsitta G., Moschetti F., Milano: Giuffrè, 1988

Guastalla E.L., *Art. 768 quater c.c. – Partecipazione (comma 3°)*, in *Il Patto di famiglia*, a cura di S. Delle Monache, in *Nuove Leggi civ. comm.*, 2007

Handler Wendy C., "Succession in Family Business": A Review of the Research, in *Family Business Review*, 1994

Ieva M., *Art. 768 quater c.c. – Partecipazione (commi 1°, 2° e 4°)*, in *Il Patto di famiglia*, a cura di S. Delle Monache, in *Nuove Leggi civ. comm.*, 2007

Inzitari B., Dagna P., Ferrari V., Piccinini V., *Il Patto di Famiglia, Negoziabilità del diritto successorio con la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, Torino: Giappichelli, 2006

Lupetti M. C., *Patti di famiglia: note a prima lettura*, in *CNN Notizie* del 14.02.2006

Marasà G., *Le società. Società in generale*, Milano, 2000

Muscarà P., *Evoluzione della normativa fiscale sulla tassazione degli immobili*, in *Fisco*, 2007

Oberto G., *Il patto di famiglia*, Padova: CEDAM, 2006

Palazzo A., *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, *Rivista di diritto civile*, 2007

Petrelli G., *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in *Rivista del notariato*, 2006

Puri P., *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008

Procopio M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano: Giuffrè, 2009

Restuccia A., *Divieto dei patti successori, successione nell'impresa e tutela dei legittimari: esigenze di protezione a confronto*, in *Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale*, Torino, 2007

Stevanato D., *L'agevolazione delle trasmissioni d'impresa nel tributo successorio*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007

Stucchi L., *L'art. 768 bis c.c.: fattispecie e disciplina*, in *Il Patto di famiglia, Atti e contratti nel diritto civile e commerciale*, Torino: UTET, 2007

Travaglione M., *La disciplina tributaria dei patti di famiglia alla luce delle recenti modifiche normative*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008

Verdicchio V., *Il Patto di Famiglia, Commentario alla Legge 14 febbraio 2006 n. 55* in *Le Nuove Leggi Civili*, di Di Mauro, Minervini, Verdicchio, Milano: Giuffr , 2006

Uckmar U. – Corasaniti G., *L'impatto delle nuove norme fiscali sul trasferimento intergenerazionale dei patrimoni*, Atti del Convegno Paradigma, Montecarlo, 23 febbraio 2007

Vitucci P., *Ipotesi sul patto di famiglia*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2006

Zizzo G., *I trasferimenti d'azienda e partecipazioni sociali per successione e donazione*, in *Corr. trib.*, 2007

Zoppini A., *Profili sistematici della successione anticipata*, in *Riv. dir. civ.*, 2007

NET-LIBRARY

AA.VV., “Favorire mercati trasparenti di trasferimento di imprese in Europa – Relazione del gruppo di esperti”, Commissione Europea, 2006

Basilavecchia M., *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari. Le implicazioni del patto di famiglia. Aspetti sistematici*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazionenotariato.it/articolo.asp?art=02/0212&mn=3>

Basilavecchia M., Pischetola A., *Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1 comma 78 della legge 27.12.2006 n. 296 (c.d. Finanziaria 2007)*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: http://elibrary.fondazionenotariato.it/approfondimento.asp?app=02/studicnn/Studio43-2007ap_mb&mn=3&tipo=3&qn=2

Caccavale C., *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati, Appunti per uno studio sul Patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazionenotariato.it/articolo.asp?art=02/0203&mn=2&arg=57>

Fietta G., *Divieto dei Patti successori e attualità degli interessi tutelati*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazionenotariato.it/articolo.asp?art=02/0205&mn=4&aut=21>

Friedmann U., *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari - Prime riflessioni sul trattamento del Patto di famiglia ai fini delle imposte indirette*, in Patti di famiglia per l'impresa, i Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazionenotariato.it/articolo.asp?art=02/0211&mn=3>

La Porta U., *La posizione dei legittimari sopravvenuti*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazionenotariato.it/articolo.asp?art=02/0220&mn=2&arg=57>

Mascheroni A., *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati, L'ordinamento successorio italiano dopo la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazionenotariato.it/articolo.asp?art=02/0202&mn=2&arg=57>

Merlo A., *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati, Profili civilistici del Patto di famiglia*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazionenotariato.it/articolo.asp?art=02/0206&mn=2&arg=57>

Rizzi G., *Compatibilità con le disposizioni in tema di impresa familiare e con le differenti tipologie societarie*, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazionenotariato.it/articolo.asp?art=02/0216&mn=4&aut=2>

Tassinari F., *Il patto di famiglia: presupposti soggettivi, oggettivi e requisiti formali*, Il patto di famiglia per l'impresa e la tutela dei legittimari, in Patti di famiglia per l'impresa, Quaderni della fondazione italiana per il notariato e-library, Milano, 2006 – link: <http://elibrary.fondazionenotariato.it/articolo.asp?art=02/0209&mn=2&arg=57>