



CASS. CIV., SEZ. V, 24 DICEMBRE 2020, N. 29506

Il patto di famiglia, in un'unica e complessa operazione negoziale, realizza una liberalità nei confronti del discendente assegnatario e assolve ad una funzione solutoria per quanto attiene alla liquidazione della quota dei legittimari non destinatari dell'assegnazione; tale liquidazione, si sostanzia in un peso gravante sull'attribuzione operata con il patto di famiglia, non corrispettivo rispetto a quest'ultima; il patto di famiglia è assimilabile, limitatamente ai suoi effetti, ad una liberalità gravata da un onere.

In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'art. 768 quater cod. civ., è applicabile il disposto del d.lgs. n. 346 del 1990, art. 58, comma 1, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio.

...Omissis...

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 1113/2015, depositata il 22/10/2015, la CTR dell'Abruzzo ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate contro la decisione di primo grado, che, su ricorso dei contribuenti, aveva annullato l'avviso di liquidazione n. (omissis), relativo ad un patto di famiglia, con il quale S.A. (disponente) aveva trasferito al figlio P. (beneficiario o assegnatario) la partecipazione di controllo della società di diritto rumeno "Savini Due" e quest'ultimo aveva liquidato alla sorella M. (legittimaria non assegnataria) la somma di Euro 1.054.000,00.

In sede di registrazione era stata autoliquidata e versata l'imposta nella misura di Euro 336,00. L'Agenzia aveva invece emesso avviso di rettifica e liquidazione per il pagamento della somma di Euro 56.904,00 (Euro 57.240,00, dedotto l'importo già versato), in relazione al pagamento della somma di denaro effettuato da S.P. in favore di S.M.,



applicando a tale pagamento l'aliquota (6%) prevista per le donazioni tra fratello e sorella (con la franchigia di Euro 100.000).

La CTR, come sopra anticipato, ha rigettato l'originario ricorso dei contribuenti, affermando che, nei patti di famiglia, le somme che il beneficiario deve corrispondere ai coeredi legittimari costituiscono donazioni indirette del disponente, escludendo anche l'impossibilità di estendere l'esenzione prevista dal d.lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 *ter*, trattandosi di norma di stretta interpretazione.

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

L'Agenzia delle entrate si è difesa con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per essere la CTR incorsa nel vizio di ultrapetizione, avendo mutato le circostanze di fatto alla base dell'avviso di liquidazione, nella parte in cui ha introdotto la considerazione sulla donazione indiretta in riferimento al pagamento effettuato dal beneficiario delle disposizioni contenute nel patto di famiglia.

Con il secondo motivo di ricorso, si deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 1 e art. 3, comma 4 *ter*, in relazione all'art. 360 cod. proc. civ., comma 1, n. 3), per avere la CTR ricondotto la liquidazione al legatario non assegnatario a una liberalità indiretta, senza considerare la causa unitaria del patto o comunque il collegamento funzionale tra le attribuzioni ivi effettuate, che impongono un unico trattamento fiscale o, almeno, l'esclusione della qualificazione in termini di donazione della menzionata liquidazione, costituendo l'adempimento di un obbligo previsto dalla legge.

Con il terzo motivo di ricorso, si deduce la violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 *ter*, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR ricondotto le attribuzioni effettuate nel patto di famiglia alla disciplina dell'imposta sulle donazioni, applicando alla liquidazione del legittimario non assegnatario l'aliquota relativa al rapporto di parentela tra quest'ultimo e il beneficiario, senza considerare la causa unitaria del patto o comunque il collegamento funzionale tra le attribuzioni ivi effettuate, che impongono un unico trattamento fiscale, estraneo a quello previsto per le liberalità, o, almeno, l'esclusione della qualificazione in termini di donazione della menzionata liquidazione, costituendo adempimento di un obbligo previsto dalla legge.



2. Il primo motivo è infondato.

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

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

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

Tuttavia, come sopra anticipato, la CTR ha deciso la vertenza, condividendo la tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate, secondo la quale, nei patti di famiglia, le somme che il beneficiario deve corrispondere ai coeredi legittimari costituiscono donazioni indirette del disponente (p. 6 della sentenza impugnata).

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

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

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

Come sopra evidenziato, nel formulare le censure in esame, hanno evidenziato i caratteri ritenuti essenziali del patto di famiglia, affermando la unitarietà della causa di tale contratto tipico o comunque la stretta connessione funzionale esistente tra il trasferimento dell'azienda o della partecipazione sociale e la liquidazione operata in favore dei legittimari non beneficiari del trasferimento, sostenendo, come conseguenza di tale premessa,



l'applicazione della stessa disciplina fiscale ad entrambe le applicazioni, compresa l'esenzione prevista dal D.L.gs n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 *ter*, o comunque l'esclusione dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni alla liquidazione operata a favore dei legittimari non assegnatari.

Ritiene questo Collegio che, sebbene l'impostazione dei ricorrenti sia condivisibile nella parte in cui suggerisce la lettura unitaria dell'intera operazione negoziale, tuttavia, non siano del tutto corrette le conseguenze prospettate soprattutto dal punto di vista fiscale.

Si premette, in generale, che il trattamento fiscale di atti, fatti o situazioni è necessariamente connesso alla loro qualificazione giuridica, nella quale si esprime la trama degli interessi e dei valori sociali in gioco, anche se poi la disciplina dell'*an* e del *quantum* del tributo applicabile è conformatata da principi ispiratori propri del diritto tributario.

Prima di tutto occorre pertanto esaminare il patto di famiglia, come negozio tipico, per poi individuare la disciplina fiscale ad esso applicabile.

4. L'esigenza di una legge volta a favorire il passaggio generazionale delle imprese di famiglia è stata per molto tempo fortemente avvertita in ambito nazionale e sovranazionale.

Già dal 1994, l'Unione europea aveva invitato l'Italia – ed anche quei Paesi (quali Francia, Belgio, Portogallo, Spagna e Lussemburgo) in cui ancora vige il divieto dei patti successori – ad intervenire, per abrogare o almeno ridurre l'ambito di operatività di tale divieto, nell'ottica di una tutela del patrimonio aziendale nel passaggio generazionale della gestione dell'impresa.

Nella Raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994 (94/1069/CE) sulla successione delle piccole e medie imprese, si è constatato che, ogni anno, diverse migliaia di imprese sono obbligate a cessare la loro attività a causa di difficoltà insormontabili, inerenti alla successione dell'imprenditore, con ripercussioni negative sul tessuto economico imprenditoriale, nonché sui creditori e sui lavoratori che in tali aziende trovano impiego. È stato anche evidenziato che la connessa perdita di posti di lavoro e di benessere economico è particolarmente deplorabile, perché non è dovuta alle forze di mercato ma ad un'insufficiente pianificazione della successione ed all'inadeguatezza della legislazione di alcuni Stati membri, soprattutto in materia di diritto societario, successorio e fiscale.

La Commissione ha, pertanto, ritenuto necessaria l'adozione di una serie di interventi volti a sensibilizzare, informare e formare gli imprenditori, affinché preparino efficacemente la loro successione fintanto che sono ancora in vita, al fine di aumentare le probabilità di riuscita della successione stessa, ed ha evidenziato l'esigenza di modificare le



leggi degli Stati membri, al fine di rendere più razionali ed efficienti le norme successorie, che regolano il trasferimento delle imprese di piccole e medie dimensioni alla morte dell'imprenditore.

Alla menzionata Raccomandazione, art. 1, vengono sinteticamente individuati gli obiettivi che essa si propone. È, infatti, stabilito, che “Gli Stati membri sono invitati ad adottare le misure necessarie per facilitare la successione nelle piccole e medie imprese al fine di assicurare la sopravvivenza delle imprese ed il mantenimento dei posti di lavoro. In particolare, essi sono invitati ad adottare le misure più adeguate, a completamento del quadro giuridico, fiscale e amministrativo, al fine di: – sensibilizzare l'imprenditore ai problemi della successione e indurlo a preparare tale operazione finché è ancora in vita; – creare un contesto finanziario favorevole al buon esito della successione; – consentire all'imprenditore di preparare efficacemente la sua successione mettendo a sua disposizione gli strumenti adeguati; – assicurare la continuità delle società di persone e delle imprese individuali in caso di decesso di uno dei soci o dell'imprenditore; assicurare il buon esito della successione familiare evitando che le imposte sulla successione ereditaria e sulla donazione mettano in pericolo la sopravvivenza dell'impresa; – incoraggiare fiscalmente l'imprenditore a trasferire la sua impresa tramite vendita o cessione ai dipendenti, soprattutto quando non vi sono successori nell'ambito della famiglia”.

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

6. Come anticipato, la novità di tale patto è che esso è costruito in modo tale da consentire il passaggio generazionale dell'azienda o delle partecipazioni sociali dell'imprenditore, prevenendo, nel contempo, future liti divisionali o azioni di riduzione tra coeredi, mediante l'adozione di alcune misure, espressamente dettate dal codice, che mirano a soddisfare subito chi, al momento della stipula, in caso di apertura della successione, sarebbe un legittimario pretermesso dall'attribuzione.

La prima previsione di rilievo, in tal senso, è data dal disposto dell'art. 768 *quater* c.c., comma 1, ove è stabilito che al contratto "devono" partecipare il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari, ove nel momento della stipula si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore.

Tale partecipazione è necessaria, e non facoltativa. Essa rende opponibile il patto a tutti i partecipanti e, soprattutto, assolve allo scopo di consentire nei confronti di questi ultimi l'adempimento degli obblighi previsti dalla legge a carico del beneficiario del trasferimento.



Fondamentale è, infatti, considerare che, ai sensi dell'art. 768 quater c.c., comma 2, "Gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societari devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dall'art. 536 e ss."

All'atto della stipula del patto di famiglia sorge, dunque, un diritto di credito dei futuri legittimari, cui corrisponde, specularmente, l'obbligo del discendente beneficiario di provvedervi subito (senza aspettare l'apertura della successione).

In altre parole, in virtù del patto, la quota di legittima è, per legge, convertita in un diritto di credito immediatamente esigibile.

I contraenti possono anche prevedere che tale liquidazione avvenga in tutto o in parte in natura, tant'è lo stesso articolo, successivo comma 3, precisa che, come il denaro, anche i beni assegnati ai partecipanti al patto, che non siano gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali, sono imputati, secondo il valore attribuito in contratto, alle quote di legittima spettanti a questi ultimi.

Il destinatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali deve, dunque, provvedere alla tacitazione dei non assegnatari mediante la corresponsione di una somma che, si badi bene, non soddisfa l'intera legittima, ma solo la porzione di essa che a ciascun legittimario spetterebbe sul singolo bene o sul complesso di beni oggetto di trasferimento che, stante l'efficacia immediata del patto, al momento dell'apertura della successione, non entreranno nel futuro *relictum*.

E non solo.

Il medesimo art., comma 4, stabilisce chiaramente che "Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione" e, essendo sottratto alla collazione, non è neppure suscettibile di imputazione (art. 564 c.c.).

Una volta aperta la successione, dunque, nei rapporti tra i legittimari sopra indicati, i beni trasferiti con il patto di famiglia (azienda o partecipazioni societarie) non solo non entrano a far parte del *relictum*, ma neppure vengono considerati ai fini della ricostruzione del *donatum*.

La norma si riferisce sia al trasferimento in favore del beneficiario sia alla liquidazione in favore dei legittimari non assegnatari.

Ovviamente, riduzione e collazione non sono interamente precluse.

Esse non operano relativamente ai beni oggetto del patto di famiglia, nei limiti di valore di tali beni e con riguardo alle persone intervenute sicché, stante tale parzialità, all'apertura della successione ciascuno dei legittimari conserva la possibilità di esperire l'azione di riduzione sul restante patrimonio del *de cuius*.



7. In ordine all'inquadramento giuridico dell'istituto non si registra concordia di opinioni tra gli interpreti.

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

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

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

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

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

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



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

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

Si comprende bene pertanto che, dal punto di vista funzionale, il patto di famiglia si colloca nell'ambito dei patti successori non tanto perché con esso vengono trasferiti per spirito di liberalità determinati beni dell'imprenditore prima dell'apertura della successione (in vista del passaggio generazionale nella gestione dell'impresa), ma perché, affianco a tale attribuzione, la legge prevede necessariamente la soddisfazione dei legittimari non assegnatari, mediante liquidazione di un conguaglio (anche in natura) da parte del beneficiario dell'attribuzione, anticipando gli effetti dell'apertura della successione tra legittimari ed anche della divisione ereditaria, limitatamente ai beni oggetto di trasferimento, tenendo conto delle quote di legittima, e rafforzando la definitività delle attribuzioni tutte con l'esclusione dalla collazione e dalla riduzione.

Ciò che caratterizza il patto di famiglia, e lo distingue da una qualsiasi donazione che abbia ad oggetto gli stessi beni, è la necessaria presenza del conguaglio in favore degli altri legittimari, esigibile da subito, senza che si debba aspettare l'apertura della successione, a cui si affianca l'impossibilità di assoggettare a collazione e riduzione le attribuzioni così effettuate.

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

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

Ovviamente, la necessità che il beneficiario liquidi ai legittimari non assegnatari la quota di riserva non snatura il carattere liberale del trasferimento a lui fatto dall'imprenditore. Tuttavia, per il tramite di tale liquidazione, viene dato spazio alla tutela di interessi ulteriori rispetto a quelli legati al mero passaggio generazionale dell'impresa, anch'es-



si ritenuti rilevanti dal legislatore, qual è quello dello stesso imprenditore di rendere stabile l'attribuzione operata, mediante la liquidazione del conguaglio ai legittimari non assegnatari, e quello di questi ultimi ad ottenere da subito la loro quota di riserva su tale attribuzione, senza mettere più in discussione l'attribuzione operata.

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

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

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

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

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

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

Vi è solo un richiamo a tale istituto nel d.lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 *ter* – (aggiunto dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 78) che, a determinate condizioni, prevede una particolare esenzione.

Tale norma verrà di seguito esaminata, dovendosi prima di tutto individuare quale sia il trattamento fiscale ordinario del patto di famiglia.

Com'è noto, il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, conv. con modif, in L. n. 286 del 2006, al comma 47, ha nuovamente istituito l'imposta sulle successioni e donazioni "sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n.



346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54”.

Nel menzionato D.L. n. 262 del 2006, art. 2, successivo comma 50, quale norma di chiusura, si ribadisce che “Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49, e dai commi da 51 a 54, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico, di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001”.

Nel reintrodurre nell’ordinamento l’imposta sulle successioni e donazioni (abrogata dalla L. n. 383 del 2001, art. 13), la previsione appena riportata ha rimodulato la configurazione del tributo, ampliandone la base impositiva con l’inclusione di tutti i trasferimenti a titolo gratuito ed anche degli atti con cui si costituiscono vincoli di destinazione.

È evidente che l’estensione dell’imposizione al più ampio genus degli atti a titolo gratuito (rispetto alla species delle liberalità previste in origine dal d.lgs. n. 346 del 1990, art. 1) conduce a correlare il presupposto del tributo all’accrescimento patrimoniale (senza contropartita) del beneficiario, anziché all’animus donandi, che infatti difetta negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità.

Come sopra evidenziato, le caratteristiche del patto di famiglia pongono in luce la piena corrispondenza al profilo oggettivo della liberalità inter vivos e portano ad eliminare ogni dubbio l’applicabilità dell’imposta in questione (sul punto, v. già Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018, su cui v. infra).

9. La rilevanza attribuita alla correlazione, tra presupposto impositivo e accrescimento patrimoniale del beneficiario, anziché all’animus donandi, rende ancora più evidente la necessità di considerare il risultato dell’attribuzione patrimoniale esclusivamente in termini di “incremento”, quindi al netto di ogni componente patrimoniale negativo correlativamente imputato al patrimonio del beneficiario.

L’intera sistemica dell’imposta sulle successioni e donazioni evidenzia il principio per cui l’incremento patrimoniale (e quindi l’imponibile) per l’erede ed il legatario è decurtato dell’importo di legati ed oneri loro imposti.

In particolare, il d.lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 1, stabilisce che “Il valore globale netto dell’asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell’apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l’attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli artt. da 14 a 19, e l’ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell’art. 46, comma 3”.

Il medesimo art., successivo comma 3, precisa poi che “Il valore dell’eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano, quello dei legati al netto degli oneri da cui sono gravati”.



A completamento di quanto appena riportato, vi è poi il citato d.lgs., art. 46, comma 3, ove è stabilito che “L’onere a carico dell’erede o del legatario, che ha per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, è considerato legato a favore del beneficiario”.

Guardando, in particolare, le attribuzioni modali, si evince con chiarezza che l’onere a carico dell’erede o del legatario, e a favore di destinatari determinati, è considerato (ai fini fiscali) come un legato e pertanto deve essere detratto dal valore dell’attribuzione cui accede, in applicazione del citato d.lgs., art. 8, comma 3, (e non del citato d.lgs., art. 8, comma 1).

Pur essendo l’onere gravante sull’erede o sul legatario, dunque, ai fini fiscali, esso è equiparato al legato e cioè ad un’attribuzione a titolo particolare del de cuius in favore del beneficiario.

Disposizioni corrispondenti a quelle appena riportate si trovano in materia di imposta sulle donazioni.

In particolare, il citato d.lgs., art. 58, comma 1, prevede che “Gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari”.

Analogamente a quanto avviene per le disposizioni testamentarie, ai fini della determinazione del valore globale netto della donazione, il *modus* a favore di un soggetto determinato non è considerato come gli altri oneri, ma come un’altra donazione (cfr. D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49, conv. con modif. in L. n. 286 del 2006).

La donazione modale avente un destinatario determinato è, dunque, considerata, dal punto di vista fiscale, come una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l’altra a favore del beneficiario dell’onere.

10. Può pertanto ritenersi che, nel quadro complessivo della disciplina dell’imposta sulle successioni e sulle donazioni, gli oneri posti a carico del beneficiario dell’attribuzione e a favore di altri soggetti individualmente determinati, ai fini fiscali, rilevano come attribuzioni provenienti, rispettivamente, dal de cuius o dal donante.

E ciò avviene anche se è indiscusso che l’adempimento dell’onere spetta all’erede (o al legatario) e al donatario con beni provenienti dal suo personale patrimonio.

In questo modo, viene applicata l’imposta tenendo I riferimento l’effettivo passaggio della ricchezza che, nei confronti dell’erede (o legatario) e del donatario, è ridimensionato, a causa dell’adempimento dell’onere, nella stessa misura in cui determina un arricchimento in favore del terzo beneficiario.

Tale operazione è possibile, ovviamente, soltanto quando l’onere è posto a vantaggio



di soggetti determinati ed è per questo che, nei casi in cui ciò non accade, non si applica né il citato d.lgs., art. 46, comma 3, in materia di successioni, né il citato d.lgs., art. 58, comma 1, in materia di donazioni. In questi casi, l'onere viene solo sottratto dal valore della disposizione testamentaria (citato d.lgs., art. 8, comma 1,) e della donazione (D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49, conv. con modif. in L. n. 286 del 2006), senza poter essere conteggiato in favore di un destinatario non determinato.

11. Quanto appena illustrato non può non essere considerato, passando ad esaminare il regime impositivo del patto di famiglia.

Si è già evidenziato che alla causa di liberalità senza dubbio sussistente si affianca, senza snaturarla, l'adempimento di un obbligo, imposta dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari non assegnatari, che, dal punto di vista degli effetti, e solo da questo punto di vista, si sostanzia in un peso gravante sull'attribuzione operata con il patto di famiglia, in tutto simile all'apposizione di un *modus*.

È evidente che nel patto di famiglia l'obbligo di liquidazione non ha fonte negoziale, ma legale, e che lo stesso non costituisce un elemento accidentale dell'attribuzione, ma un elemento necessario, imposto dalla legge.

Tuttavia, l'effetto giuridico è in tutto simile all'apposizione di un onere.

Secondo lo schema negoziale tipico del patto di famiglia, la liquidazione dei legittimari virtuali, imposta all'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni, riduce l'incremento patrimoniale arrecato a quest'ultimo e si risolve in autonomo incremento patrimoniale per i destinatari della liquidazione.

Anche se la liquidazione deve essere eseguita dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o della partecipazione societaria, tuttavia, tali attribuzioni sono da lui eseguite a soddisfacimento degli altri legittimari per il solo fatto che egli ha ottenuto l'attribuzione dei beni dell'imprenditore e sul valore di tale attribuzione deve essere calcolata, e liquidata, la quota di legittima.

Come già affermato da questa Corte, anche per il patto di famiglia viene, pertanto, in considerazione il disposto del d.lgs. n. 346 del 1990, art. 58, secondo cui, come già evidenziato, "gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari" (Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018, su cui, però, v. *infra*).

Questa disposizione si attaglia perfettamente alla fattispecie di cui all'art. 768 quater c.c., stante la natura non corrispettiva dell'obbligo dell'assegnatario di procedere alla liquidazione in denaro (o, se concordato, in natura) dei legittimari non assegnatari, il quale costituisce, come già evidenziato, un peso, e cioè un onere, gravante sull'operata attribuzione dell'azienda o della partecipazione societaria.



Sul piano dell'imposizione, dunque, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale prevista per la donazione modale.

Adattando all'istituto in esame la disciplina sopra menzionata, deve ritenersi assoggettato all'imposta sulle donazioni non solo il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie operato dall'imprenditore in favore dell'assegnatario, ma anche la liquidazione del conguaglio *ex art. 768 quater c.c.*, operato dall'assegnatario in favore dei legittimari non assegnatari.

12. Non è di ostacolo all'applicazione, nella specie, del citato d.lgs., art. 58 la circostanza che quest'ultimo si riferisca alle prestazioni attribuite "a soggetti terzi" (mentre i legittimari non assegnatari, come sopra evidenziato, devono necessariamente partecipare al contratto), dal momento che tale qualifica va riferita ai soggetti non destinatari degli effetti della donazione diretta (nei cui confronti sono considerati, appunto, terzi), e non alla necessaria estraneità dei medesimi dal contratto ed alla sua unitarietà di causa (così Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018).

13. Tale ricostruzione fornisce anche la risposta alla questione relativa all'individuazione delle aliquote d'imposta (con le eventuali franchigie) applicabili.

Solo in ciò discostandosi dal precedente più volte richiamato (Cass., Sez. 5, n. 32823 del 19/12/2018), questo Collegio ritiene che, una volta ricondotto il patto di famiglia alla disciplina fiscale dettata dal d.lgs. n. 346 del 1990, art. 58, comma 1, sopra illustrato, la liquidazione del conguaglio, anche se operata dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, deve essere considerata, ai fini fiscali, come liberalità dell'imprenditore nei confronti dei legittimari non assegnatari.

In altre parole, proprio in virtù del richiamo al d.lgs. n. 346 del 1990, art. 58, comma 1, il patto di famiglia in cui il beneficiario del trasferimento di azienda o delle partecipazioni societarie liquida il conguaglio agli altri legittimari, dal punto di vista impositivo, contiene più atti di liberalità dell'imprenditore, una a favore del beneficiario del trasferimento e le altre a favore degli altri legittimari non assegnatari.

Non è in discussione che la liquidazione sia eseguita dal beneficiario del trasferimento con denaro o beni propri (o che siano divenuti tali).

Ciò che rileva è che tale liquidazione, ai fini fiscali, in applicazione delle disposizioni richiamate, è considerata liberalità del disponente in favore del legittimario pretermesso.

Deve pertanto darsi applicazione al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49, conv. con modif. in L. n. 286 del 2006, nella parte in cui è stabilito che, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, "l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote... al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:



“a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, Euro 1.000.000: 4 per cento;

a bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, Euro 100.000: 6 per cento;

b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;

c) a favore di altri soggetti: 8 per cento”.

In conclusione, nel patto di famiglia, una volta assoggettati all'imposta sulle donazioni sia il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie al beneficiario sia la liquidazione ai legittimari non assegnatari, occorre applicare l'aliquota e la franchigia relativa al legame di parentela (o di coniugio) con l'imprenditore non solo con riferimento al menzionato trasferimento, ma anche alla connessa liquidazione.

14. Tale ricostruzione risponde alle caratteristiche proprie del patto di famiglia, ove, come sopra illustrato, in deroga al divieto dei patti successori, vengono anticipati, con riguardo ai beni dell'impresa trasferiti, gli effetti dell'apertura della successione e della divisione tra legittimari: il beneficiario ottiene dall'imprenditore l'assegnazione dell'azienda o delle partecipazioni societarie e, con riferimento al valore di tali beni, corrisponde agli altri legittimari la quota di riserva a loro spettante.

15. Anche dal punto di vista tributario la soluzione interpretativa operata risponde all'effetto di anticipazione della successione e della divisione tra legittimari, sempre limitatamente ai beni dell'impresa oggetto del trasferimento operato con il patto di famiglia.

Alle medesime conclusioni, in termini fiscali, si perverrebbe, infatti, ove, supponendo che l'azienda o le partecipazioni societarie siano gli unici beni mai posseduti dall'imprenditore, quest'ultimo decidesse di disporre per testamento (eredità o legato) in favore di uno solo dei suoi discendenti, apponendo l'onere, gravante sull'erede o sul legatario, di liquidare gli altri legittimari.

In virtù del combinato disposto del d.lgs. n. 346 del 1990, art. 46, comma 3, e del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49, sopra illustrati, l'aliquota da applicare sarebbe sempre quella che attiene al rapporto tra l'imprenditore e i legittimari, sia per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie e sia per la liquidazione del conguaglio.

Lo stesso risultato si otterrebbe se, in presenza degli stessi presupposti sopra indicati, l'imprenditore disponesse dei beni dell'impresa sopra menzionati in favore di uno solo dei discendenti e, poi, una volta aperta la successione, i legittimari stipulassero un accordo per reintegrare le quote di legittima, prevedendo la liquidazione di un conguaglio a



carico del beneficiario delle disposizioni testamentarie a favore dei legittimari pretermessi.

In applicazione del d.lgs. n. 346 del 1990, art. 43, infatti, “Nelle successioni testamentarie l’imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento...omissis... nonché agli eventuali accordi diretti a reintegrare i diritti dei legittimari, risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata omissis”.

16. Occorre a questo punto esaminare gli effetti dell’esonazione prevista dal d.lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 *ter*, (aggiunto dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 78) sulla disciplina fiscale del patto di famiglia.

Tale disposizione è stata introdotta in attuazione, in ambito tributario, della sopra descritta Raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994, ove, in particolare all’art. 6, è stata evidenziata l’opportunità di “assicurare la sopravvivenza dell’impresa con un’adeguata disciplina fiscale della successione ereditaria e della donazione” e gli Stati membri sono stati invitati ad adottare una o più misure tendenti, tra l’altro, a “ridurre, purché l’attività dell’impresa prosegua in modo effettivo per un certo periodo minimo, i tributi sugli attivi strettamente legati all’esercizio dell’impresa in caso di trasferimento tramite donazione o successione ereditaria, in particolare le imposte di successione, di donazione e di registro ... omissis”.

La norma colloca nell’ambito di operatività dell’imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti dell’azienda o di partecipazioni societarie a favore dei discendenti e del coniuge effettuati “anche tramite i patti di famiglia di cui all’art. 768 *bis* e ss c.c.”, sancendone, a determinate condizioni, l’esonazione.

In particolare, la disposizione non assoggetta ad imposta i trasferimenti di aziende, di rami di esse, di quote sociali e di azioni in favore dei discendenti (ed anche del coniuge, a differenza del patto di famiglia) – con la precisazione che, in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 1, lett. a), il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell’art. 2359 c.c., comma 1, n. 1) – a condizione che gli aventi causa proseguano l’esercizio dell’attività d’impresa o detengano il controllo societario per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, “rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all’atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso” (così letteralmente il citato d.lgs., art. 3, comma 4 *ter*).

Ovviamente, il mancato rispetto della menzionata condizione comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell’imposta in misura ordinaria, oltre alle sanzioni e agli interessi.



Come sopra evidenziato, l'interesse del legislatore, è quello di prevedere, in presenza di determinati requisiti, una disciplina fiscale di favore per i trasferimenti di determinati beni, al fine di favorire il passaggio nella gestione dell'azienda tra i più stretti familiari dell'imprenditore.

Non importa che tali trasferimenti siano disposti per testamento, per donazione o per mezzo del patto di famiglia. Ciò che rileva, insieme ad altre condizioni, è che sia operato il menzionato trasferimento all'interno della famiglia.

Non è pertanto condivisibile l'opinione che costruisce intorno alla disposizione in esame la disciplina generale in materia fiscale del patto di famiglia.

Si tratta, al contrario, di una disciplina speciale di favore che, alla presenza di determinate condizioni, si applica a varie tipologie di atti, tutti altrimenti soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, tra cui anche il patto di famiglia, accumulati dall'aver ad oggetto il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie sopra descritte.

Con particolare riguardo al patto di famiglia, poi, nella norma in esame, nessun richiamo è fatto alle liquidazioni dei conguagli in favore dei legittimari non assegnatari.

Tali liquidazioni devono, pertanto, ritenersi escluse dall'esenzione, posto che la norma, come qualsiasi previsione agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione, in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario (cfr., con riferimento ad altre fattispecie, da ultimo Cass., Sez. 6-5, n. 21873 del 09/10/2020; Sez. 5, n. 7387 del 17/03/2020).

In sintesi, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale delle donazioni, sia per quanto riguarda il trasferimento dell'azienda sia per quanto riguarda le liquidazioni dei conguagli, tuttavia, ove sussistano i requisiti previsti del d.lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 *ter*, solo per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, opera l'esenzione ivi prevista.

Si tratta, si ribadisce, di una particolare disciplina di favore, voluta da legislatore, per favorire il passaggio della gestione dell'impresa all'interno della famiglia che, nei casi in cui non trova applicazione, lascia lo spazio alla disciplina fiscale ordinaria in materia di successioni e donazioni.

17. In conclusione, il secondo e il terzo motivo di ricorso devono pertanto essere accolti in applicazione dei seguenti principi:

“1) Il patto di famiglia di cui agli artt. 768 *bis* e ss. c.c., è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto ri-



guarda la liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari;

2) In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'art. 768 *quater* c.c., è applicabile il disposto del d.lgs. n. 346 del 1990, art. 58, comma 1, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio;

3) L'esenzione prevista dal d.lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 *ter*, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, non anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari.”

18. Nel caso di specie, in applicazione dei principi enunciati, la liquidazione della somma di denaro, operata, nel patto di famiglia, dal beneficiario del trasferimento della partecipazione nella Società Savini Due, figlio del disponente, in favore della legittimaria, anch'essa figlia del disponente ma non assegnataria di alcuna partecipazione in tale società, avrebbe dovuto essere assoggettata all'imposta sulle donazioni, tenendo in considerazione l'aliquota e la franchigia corrispondenti al rapporto padre-figlia, e non al rapporto fratello-sorella.

19. In conclusione, respinto il primo motivo di ricorsi), accolto il primo e il secondo, deve essere cassata la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti, con rinvio della causa alla CTR dell'Abruzzo, in diversa composizione, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta da S.M., previa determinazione della base imponibile al netto della franchigia, tenendo in considerazione tutte le attribuzioni effettuate nel patto di famiglia in favore di quest'ultima (cfr. p. 4 della sentenza impugnata).

20. La CTR provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso e, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti, con rinvio della causa, anche per le spese del presente grado di giudizio, alla CTR dell'Abruzzo in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della V Sezione civile della Corte Suprema di Cassazione, il 22 ottobre 2020.



GIOVANNI PASSAGNOLI

Professore ordinario di Diritto civile – Università di Firenze

PATTO DI FAMIGLIA E LIQUIDAZIONE DEI NON ASSEGNATARI: NOTA A CASS. 24 DICEMBRE 2020, N. 29506

SOMMARIO: 1. La vicenda tributaria: l'esigenza di qualificazione civilistica della fattispecie. – 2. Il patto di famiglia secondo la Corte. – 3. La liquidazione del non assegnatario: il nuovo orientamento di legittimità. – 4. Postilla.

1. – Con la sentenza 24 dicembre 2020, n. 29506¹ la sezione tributaria della Corte di

¹ Cass., sez. trib., 24 dicembre 2020, n. 29506, in *Giust. civ. Mass.*, 2021; in *Corr. giur.*, 2021, 7, 910 ss., con nota di I. RIVA, *Un auspicato revirement sul trattamento fiscale del patto di famiglia*; in *Not.*, 2021, 2, 211 ss., con nota di M. PETA, *Il nuovo orientamento della Cassazione in tema di trattamento fiscale del patto di famiglia*; in *Jus civile*, 2021 2, 584 ss., con nota di G. TANTILLO, *Sulla natura del patto di famiglia: breve rassegna di dottrina alla luce di un recente arresto della Cassazione*; in *Riv. giurisp. trib.*, 2021, 5, 419 ss., con nota di S. LOCONTE, *Ridefinito dalla Cassazione un nuovo trattamento fiscale per il patto di famiglia*. La vicenda origina da un avviso di rettifica e di liquidazione emesso dalla Agenzia delle Entrate in relazione a un patto di famiglia con il quale un imprenditore trasferisce a uno dei figli la partecipazione di controllo di una società di diritto rumeno, mentre quest'ultimo provvede a liquidare alla sorella la somma corrispondente al valore di quella partecipazione. L'Agenzia delle Entrate ritiene che al pagamento effettuato dal figlio assegnatario in favore della sorella si debba applicare l'aliquota del 6% prevista per le donazioni tra fratello e sorella, con la franchigia di 100.000 euro. A fronte del ricorso proposto dai contribuenti, che annulla l'avviso di liquidazione, l'Agenzia delle Entrate vede accolto l'appello da essa proposto davanti alla CTR dell'Abruzzo. Contro la sentenza della CTR i contribuenti propongono ricorso per Cassazione formulando tre motivi di impugnazione. Il primo motivo concerne un aspetto procedurale e, segnatamente, viene lamentato il vizio di ultrapetizione in quanto la CTR avrebbe mutato le circostanze di fatto alla base dell'avviso di liquidazione, nella parte in cui reputa che il pagamento effettuato dal beneficiario sia da qualificare come donazione indiretta. Con il secondo e il terzo motivo, i ricorrenti contestano la qualificazione della liquidazione del legittimario non assegnatario come una liberalità indiretta. A loro avviso, infatti, non sarebbe stata considerata «la causa unitaria del patto o comunque il collegamento funzionale tra le attribuzioni ivi effettuate»; tanto nell'idea che queste ultime «impongono un unico trattamento fiscale o, almeno, l'esclusione della qualificazione in termini di donazione della menzionata liquidazione, costituendo l'adempimento di un obbligo previsto dalla legge». La Corte di Cassazione reputa il primo motivo infondato, non ravvisando alcuna violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. Anche nel contenzioso tributario, infatti,



Cassazione torna a occuparsi di patto di famiglia, modificando il proprio precedente orientamento² circa la disciplina fiscale³ della liquidazione della quota spettante al potenziale legittimario non assegnatario.

La Corte – che come vedremo accoglie la tesi dei contribuenti – incentra la propria motivazione proprio sulla qualificazione dell’istituto⁴, che così trascende i limiti della fattispecie tributaria decisa ed assume rilevanza per il civilista.

l’applicazione del principio *iura novit curia* fa salva la possibilità, per il giudice, di dare una diversa qualificazione giuridica ai fatti e ai rapporti dedotti. Inoltre, nella specie, non è possibile sostenere che la CTR avrebbe statuito considerando elementi di fatto non dedotti dalle parti, in quanto la CTR ha condiviso la tesi sostenuta dall’Agenzia delle Entrate, secondo la quale nei patti di famiglia le somme corrisposte dal beneficiario ai coeredi legittimari costituiscono donazioni indirette. Dunque, nessun nuovo elemento di fatto può dirsi introdotto dal giudice del gravame. La Corte di Cassazione accoglie, invece, gli altri due motivi di ricorso, reputando applicabile alla fattispecie in esame l’art. 58 del d.lgs. n. 346/1990, secondo cui «gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari». Ciò in considerazione della natura non corrispettiva dell’obbligo dell’assegnatario di procedere alla liquidazione in denaro dei legittimari non assegnatari: tale obbligo viene ricostruito, infatti, come un onere gravante sulla operata attribuzione dell’azienda o della partecipazione societaria. Conseguentemente, la Corte conclude per l’applicabilità al patto di famiglia della disciplina fiscale prevista per la donazione modale: in particolare, l’imposta sulla donazione trova attuazione sia per il trasferimento dell’azienda o delle partecipazioni operato dall’imprenditore a favore del discendente assegnatario, sia per la liquidazione del conguaglio di cui all’art. 768 *quater* cod. civ. operato dall’assegnatario a favore degli altri legittimari non assegnatari.

² Cass., sez. trib., 19 dicembre 2018, n. 32823, in *Giust. civ. Mass.*, 2019; in *Giur. comm.*, 2020, II, 1140 ss.; in *Nuova giur. civ. comm.*, 2019, 474 ss.

³ Per un approfondimento sui profili fiscali della disciplina del patto di famiglia si vedano: M. MANENTE, *I patti di famiglia. Profili fiscali del nuovo passaggio generazionale d’azienda*, in *Fisco*, 2006, 2951 ss.; M. BEGHIN, *La disciplina fiscale del patto di famiglia*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2006, 107 ss.; G. GAFFURI, *Aspetti tributari del patto di famiglia*, in *Boll. trib.*, 2006, 13, 1081 ss.; G. CIPOLLINI, *Profili fiscali del patto di famiglia*, in U. LA PORTA (a cura di), *Il patto di famiglia*, Torino, 2007; D. STEVANATO, *L’agevolazione delle trasmissioni d’impresa nel tributo successorio*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 587 ss.; G. BELTRAMELLI, *Aspetti fiscali del patto di famiglia*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 529 ss.; M.V. CERNIGLIARO DINI, *Il trattamento fiscale del patto di famiglia*, *ivi*, 562 ss.; M. TRAVAGLIONE, *La disciplina tributaria dei patti di famiglia alla luce delle recenti modifiche normative*, *ivi*, 607 ss.; P. PURI, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 565 ss.; A. BENNI DE SENA, *Patto di famiglia e rilevanza fiscale dell’atto di liquidazione a favore dei legittimari non assegnatari*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2019, 477 ss.

⁴ Per tutti, in ampio arco temporale: G. OPPO, *Patto di famiglia e “diritti della famiglia”*, in *Riv. dir. civ.*, 2006, 439 ss.; F. GAZZONI, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, in *Giust. civ.*, 2006, II, 220 ss.; C. CACCAVALE, *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili strumentali e funzionali della fattispecie*, in *Not.*, 2006, 297 ss.; G. PETRELLI, *La nuova disciplina del “patto di famiglia”*, in *Riv. not.*, 2006, 432 ss.; F. TASSINARI, *Il patto di famiglia per l’impresa e la tutela dei legittimari*, in *Giur. comm.*, 2006, 5, 808 ss.; L. BALESTRA, *Prime osservazioni sul patto di famiglia*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2006, II, 369 ss.; M.C. ANDRINI, *Il patto di famiglia: tipo contrattuale e forma negoziale*, in *Vita not.*, 2006, 31 ss.; P. MANES, *Prime considerazioni sul patto di famiglia nella gestione del passaggio generazionale della ricchezza familiare*, in *Contr. e impr.*, 2006, 539 ss.; S. LANDINI, *Il c.d. patto di famiglia: patto successorio o*



Questo, in estrema sintesi e per quanto qui rileva, il punto controverso: se – a fronte di un patto di famiglia, con il quale l'imprenditore trasferisca la partecipazione di controllo di una società a uno dei figli, il quale a sua volta provveda a liquidare ad altro figlio non assegnatario un importo corrispondente alla di lui potenziale quota di legittima – la liquidazione anzidetta debba esser trattata, per i suoi riflessi fiscali, come una liberalità tra fratelli⁵, ovvero e più favorevolmente come una liberalità indiretta dello stesso disponente.

2. – La Corte di Cassazione tenta preliminarmente di mettere a fuoco la *ratio* della disciplina. Muove, così, dalla ricognizione del suo *excursus* storico⁶ e dal substrato economico del passaggio generazionale nell'impresa⁷; e sottolinea – ma sono cose note –

liberalità?, in *Fam.*, 2006, 839 ss.; A. PALAZZO, *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, II, 263 ss.; S. DELLE MONACHE, *Funzione, contenuto ed effetti del patto di famiglia*, in *Tradizione e modernità nel diritto successorio: dagli istituti classici al patto di famiglia*, Padova, 2007, 323 ss.; G. BONILINI, *Patto di famiglia e diritto delle successioni mortis causa*, in *Fam. pers. e succ.*, 2007, 390 ss.; G. PALERMO, *Patto di famiglia*, Milano, 2009; M. IEVA, *Il patto di famiglia*, in *Trattato breve delle successioni e delle donazioni*, diretto da P. Rescigno, II, Padova, 2010, 327 ss.; G. VIDIRI, *I difficili rapporti tra patti di famiglia e patti successori*, in *Giust. civ.*, 2010, 9, c. 1903; F. VOLPE, *Patto di famiglia*, in *Il codice civile. Commentario Schlesinger*, a cura di F.D. Busnelli, *Artt. 768 bis-768 octies*, Milano, 2012; P. MATERA, *Il patto di famiglia. Uno studio di diritto interno e comparato*, Torino, 2012, 29 ss.; I. RIVA, *Patto di famiglia (Artt. 768 bis-768 octies)*, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca-Galgano*, a cura di G. De Nova., Bologna, 2021.

⁵ Questo, appunto, il precedente orientamento della Corte (Cass., sez. trib., 19 dicembre 2018, n. 32823, cit.): “Il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis cod. civ. ss. è assoggettato all'imposta sulle donazioni per quanto concerne sia il trasferimento dell'azienda o della partecipazione dal disponente al discendente (fatto salvo il ricorso delle condizioni di esenzione di cui al d.lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 *ter*), sia la corresponsione di somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione ai legittimari non assegnatari; – quest'ultima corresponsione è assoggettata ad imposta in base all'aliquota ed alla franchigia relative non al rapporto tra disponente ed assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario”.

⁶ Ricorda la Corte in qual modo il patto di famiglia sia stato introdotto all'interno del codice civile (artt. 768 bis ss. cod. civ.) con la l. n. 55/2006, che ha recepito la Raccomandazione n. 94/1069/CE, del 7 dicembre 1994: con essa gli Stati membri, in cui vigeva ancora il divieto di patti successori (Italia, Francia, Belgio, Portogallo, Spagna, Lussemburgo), venivano invitati ad abrogarlo o a ridurne l'ambito di operatività; con l'obiettivo di rafforzare la tutela del patrimonio aziendale in occasione del passaggio generazionale dell'impresa.

⁷ G. OPPO, *Diritto di famiglia e diritto dell'impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, 366 ss.; P. SCHLESINGER, *Interessi dell'impresa e interessi familiari nella vicenda successoria*, in *La trasmissione familiare della ricchezza. Limiti e prospettive di riforma del sistema successorio*, Padova, 1995; G. TONON, *L'azienda da una generazione all'altra. Padri e figli a confronto. Una sfida tra tradizione e rinnovamento*, Milano, 1996; E. CALÒ, *Le piccole e medie imprese: cavallo di Troia di un diritto comunitario delle successioni?*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1997, II, 220 ss.; A. BUCELLI-G. GALLI, *La successione generazionale nell'impresa*, in *Studi in onore*



l'acuirsi dell'attenzione, specie delle istituzioni europee, per la rimozione dei vincoli, ancora diffusamente operanti negli Stati membri, con riferimento ai patti successori⁸.

Il patto di famiglia, secondo la Corte, pur non abrogando il divieto di questi ultimi, vi apporta una deroga esplicita; sì da consentire all'imprenditore di operare una sorta di successione anticipata nell'impresa⁹, purché ciò avvenga con l'accordo di tutti coloro

di Pietro Schlesinger, IV, Milano, 2004, 2379 ss.; P. PISCITELLO, *Passaggi generazionali e gestione dell'impresa nelle società di persone*, in *Riv. dir. soc.*, 2004, 36 ss.; N. CANESSA, *Family governance. La continuità d'impresa. Il passaggio generazionale*, Milano, 2006; A. DELL'ATTI, *Il passaggio generazionale nelle imprese familiari*, Bari, 2007; L. SALVATORE, *Il trapasso generazionale nell'impresa tra patto di famiglia e trust*, in *Not.*, 2007, 553 ss.; L. BALESTRA, *Attività d'impresa e rapporti familiari*, Padova, 2009; C. VALLONE, *Il passaggio generazionale nel family business e i fattori strategici di successo per la continuità aziendale. Analisi comparata tra Italia e Gran Bretagna*, Milano, 2009; AA.VV., *Imprese a base familiare. Strumenti di successione, I quaderni di Persona e mercato*, a cura di A. Bucelli-R. Bencini, 2015; M. GIULIANO, *Diritti successori, beni d'impresa e passaggio generazionale*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2016, 929 ss.

⁸ Sul rapporto tra divieto di patti successori e successione di impresa si vedano: V. ROPPO, *Per una riforma del divieto dei patti successori*, in *Riv. dir. priv.*, 1997, 5 ss.; M. IEVA, *Il trasferimento di beni produttivi in funzione successoria*, in *Riv. not.*, 1997, 6, 1371 ss.; ID., *Il profilo giuridico della trasmissione dell'attività imprenditoriale in funzione successoria: i limiti all'autonomia privata e le prospettive di riforma*, in *Riv. not.*, 2000, 2343 ss.; C. CACCAVALE-F. TASSINARI, *Il divieto di patti successori tra diritto positivo e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. priv.*, 1997, 94 ss.; E. DEL PRATO, *Sistemazioni contrattuali in funzione successoria: prospettive di riforma*, in *Riv. not.*, 2001, 625 ss.; G. AMADIO, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, in *Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, 2006; A. BOLANO, *I patti successori e l'impresa alla luce di una recente proposta di legge*, in *Contr.*, 2006, 1, 90 ss.; G. FIETTA, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati. Prime osservazioni sul patto di famiglia*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, in *Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, Milano, 2005, 88 ss.; B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI, V. PICCININI, *Il patto di famiglia. Negoziabilità del diritto successorio con la legge 14 febbraio 2006, n. 55*, Torino, 2006; A. MERLO, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati. Profili civilistici del patto di famiglia*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, in *Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, 2006, 100 ss.; A. RESTUCCIA, *Divieto dei patti successori, successione nell'impresa e tutela dei legittimari: esigenze di protezione a confronto*, in U. LA PORTA (a cura di), *Il patto di famiglia*, Torino, 2007; C. MAZZÙ, *Nuove regole di circolazione del patrimonio familiare e tutela dei legittimari*, in *Not.*, 2008, 419 ss.; L. ROSSI CARLEO, *Il patto di famiglia: una monade nel sistema?*, in *Not.*, 2008, 434 ss.

⁹ Già nella sentenza n. 32823/2018 la Corte di Cassazione aveva affermato il carattere anticipatorio della successione: tale carattere «risulta particolarmente evidente nella disciplina dell'art. 768 *quater*, là dove stabilisce che quanto ricevuto dai legittimari non assegnatari venga appunto imputato «alle quote di legittima loro spettanti»; e che, a garanzia della definitività e stabilità dell'assegnazione anticipata, quanto da costoro così ricevuto non sia suscettibile né di collazione né di riduzione» (così Cass., 19 dicembre 2018, n. 23823, cit.). Sulla c.d. successione anticipata: G. AMADIO, *Anticipata successione e tutela dei legittimari*, in *Scienza e insegnamento del diritto civile in Italia*, Milano, 2004, 653 ss.; A. ZOPPINI, *Profili sistematici della successione "anticipata" (note sul patto di famiglia)*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, 290 ss.; ID., *L'emersione della categoria della successione "anticipata" (note sul patto di famiglia)*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, 287 ss., a parere del quale: «Sul piano causale, il patto di famiglia realizza un trasferimento in funzione successoria avente struttura divisionale, ciò che giustifica la collocazione topografica nel codice»; L. CAROTA, *Il contratto con causa successoria. Contributo allo studio del patto di famiglia*, Padova, 2008, secondo il quale, il



che, in caso di apertura della successione al momento della stipula del patto, assumerebbero la qualifica di legittimari.

Dal punto di vista funzionale, il patto di famiglia realizzerebbe “*da un lato, [...] una liberalità nei confronti del discendente assegnatario e, da un altro lato, [...] una funzione solutoria, per quanto attiene alla liquidazione della quota dei legittimari non destinatari dell’assegnazione, anticipando gli effetti non solo dell’apertura della successione, ma anche della divisione tra legittimari*”¹⁰. Alla base del patto, dunque, non vi sarebbe la sola l’esigenza di tutela dell’interesse a favorire il passaggio generazionale dell’impresa, ma anche ulteriori interessi rilevanti: quello dell’imprenditore a rendere stabile l’attribuzione operata a favore del beneficiario, mediante la liquidazione del conguaglio agli altri legittimari non assegnatari; quello di questi ultimi a ottenere da subito la liquidazione della quota di potenziale riserva sul valore di tale attribuzione.

Una *ratio* composita pertanto, nella quale l’interesse *generale* a favorire la continuità dell’attività d’impresa si coniuga a quelli *particolari* anzidetti.

Siffatta *ratio* giustifica la deroga al divieto dei patti successori e appare coerente col limitato ambito soggettivo del contratto, quindi che destinatari dell’attribuzione dei beni d’impresa possano essere solo i discendenti, con esclusione del coniuge e degli ascendenti. Riflessamente coerenti risultano a tal punto le regole poste per i legittimari non assegnatari: da un lato, il loro consenso è essenziale, dall’altro, essi maturano un diritto di credito, nei confronti dell’assegnatario, che salvo dilazioni concordate è immediatamente esigibile¹¹.

Su queste premesse la Corte prende posizione rispetto alla dibattuta natura giuridica dell’istituto.

Ricorda, così, l’orientamento che vi scorge un contratto a favore di terzo¹²: lo stipu-

patto di famiglia costituisce «un patto successorio anticipatorio, eccezionalmente ammesso per scongiurare relativamente ai beni produttivi il rischio di crisi normalmente collegato al naturale momento successorio *mortis causa*»; E. MOSCATI, *Il patto di famiglia*, in *Diritto civile*, diretto da N. Lipari-P. Rescigno, II, *Successioni, Donazioni, Beni*, I, *Le successioni e le donazioni*, Milano, 2009, 368; G. CAPOZZI, *Successioni e donazioni*, Milano, 2015, 1453 ss.

¹⁰ Così, Cass. n. 29506/2020, cit., in motivazione, § 7.

¹¹ Con la precisazione che la somma spettante ai non assegnatari non soddisfa l’intera legittima, ma solo la porzione di essa che a ciascun legittimario spetterebbe sul singolo bene o sul complesso di beni oggetto di trasferimento col patto di famiglia, fermo restando che quanto ricevuto da tali legittimari non è soggetto a collazione o riduzione. Una volta aperta la successione, nei rapporti tra i legittimari, i beni trasferiti con il patto di famiglia non entrano a far parte del *relictum*, né vengono considerati ai fini della ricostruzione del *donatum*.

¹² Cfr. U. LA PORTA (a cura di), *Il patto di famiglia*, cit.; M.C. ANDREINI, *Il patto di famiglia: tipo contrattuale e forma negoziale*, in *Vita not.*, 2006, 39 ss.



lante sarebbe l'imprenditore, interessato alla prosecuzione dell'impresa, promittente sarebbe il legittimario assegnatario e terzi sarebbero i virtuali legittimari non assegnatari¹³.

Menziona, ancora, la Corte la tesi di quanti valorizzano la funzione divisionale¹⁴ del contratto. Con esso si realizzerebbe un'assegnazione del patrimonio produttivo dell'imprenditore a un solo discendente, ma al contempo si soddisferebbero le aspettative divisorie degli altri potenziali legittimari con denaro o altri beni. Tuttavia, come la stessa Corte rileva ed è stato osservato¹⁵, non pare che l'intento primario del disponente sia quello di realizzare una divisione tra i legittimari, bensì quello di assegnare l'azienda o le partecipazioni a uno di essi. Tanto che, per alcuni, sarebbe vano tentare di ricondurre l'istituto in esame a figure già tipizzate dal legislatore, dovendosi piuttosto considerare il patto di famiglia come un contratto del tutto nuovo, con causa legale tipica e complessa, derogatorio del divieto dei patti successori¹⁶.

La Corte, pur con qualche ambiguità lessicale, si schiera con quell'ampia parte della dottrina che qualifica il patto di famiglia come una ipotesi di donazione speciale: benché la legge non rechi alcun riferimento esplicito alla donazione, la natura donativa del patto di famiglia trarrebbe sostegno da due principali argomenti. Per un verso, vi sarebbe l'assunto logico-sistematico che la testuale esclusione da collazione e riduzione di quanto ricevuto dai contraenti (art. 768 *quater*, comma 4, cod. civ.) abbia senso solo se la fattispecie integri una liberalità. Per altro verso, la natura donativa riposerebbe sugli effetti

¹³ La tesi in esame è criticata da quanti osservano che la liquidazione a favore dei legittimari non assegnatari non rappresenta un effetto esclusivamente favorevole, ma comporta la trasformazione del diritto di legittima e la perdita del diritto alla collazione e all'azione di riduzione: cfr. G. AMADIO, *Patto di famiglia e funzione divisionale*, in *Vita not.*, 2006, 868 e, *ivi*, nota 3; F. GAZZONI, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, cit., 222; G. PERLINGIERI, *Il patto di famiglia tra bilanciamento dei principi e valutazione comparativa degli interessi*, in *Rass. dir. civ.*, 2008, 188 ss.; D. ACHILLE, *Il divieto dei patti successori. Contributo allo studio dell'autonomia privata nella successione futura*, Napoli, 2012, 189 ss.

¹⁴ Cfr. G. AMADIO, *Patto di famiglia e funzione divisionale*, cit., 867 ss.; ID., *Profili funzionali del patto di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, 5, 356 ss.; B. INZITARI, *Il patto di famiglia. Negozialità del diritto successorio con la legge 14 febbraio 2006, n. 55*, Torino, 2006, 71 ss.; A. ZOPPINI, *Profili sistematici della successione "anticipata" (note sul patto di famiglia)*, cit., 290 ss.

¹⁵ Cfr. F. TASSINARI, *Il patto di famiglia per l'impresa e la tutela dei legittimari*, in *Giur. comm.*, 2006, I, 826 ss.; N. DI MAURO, sub *Art. 768 bis*, in E. MINERVINI-V. VERDICCHIO (a cura di), *Il patto di famiglia*, in *Commentario alla Legge 14 febbraio 2006, n. 55*, Milano, 2006, 54 ss.

¹⁶ Cfr. G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit., 440, secondo il quale occorre «rinunciare ad "incasellare" il patto di famiglia in uno degli schemi tipici preesistenti alla novella: semplicemente si tratta di un ulteriore contratto, avente una sua funzione tipica di natura complessa, irriducibile a quella dei tipi contrattuali precedentemente disciplinati dal codice civile»: P. PERLINGIERI-G. RECINTO, *Manuale di diritto civile*, Napoli, 2007, 942 ss.; M. AVAGLIANO, *Patti di famiglia e impresa*, in *Riv. not.*, 2007, I, p.14 ss.



del patto: l'arricchimento dell'assegnatario, a fronte dell'impovertimento del disponente, *nullo iure cogente*.

3. – Giunta a tanto, la Cassazione riconsidera il proprio ricordato orientamento del 2018 – che, del resto aveva suscitato ampie perplessità in dottrina¹⁷ – circa la qualificazione della liquidazione dei legittimari non assegnatari disposta dall'art. 768 *quater*, comma 2, cod. civ.

In quel precedente – il primo, a quanto consta, nel quale la Cassazione si è soffermata sul regime fiscale del patto di famiglia – la Corte aveva affermata la natura donativa tanto del trasferimento dal disponente al discendente assegnatario¹⁸, quanto della liquidazione da parte di quest'ultimo ai legittimari non assegnatari. Essa aveva, tuttavia, reputato che quest'ultima attribuzione fosse assoggettata ad imposta in base all'aliquota ed alla franchigia relative non al rapporto tra disponente ed assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario.

Come se si trattasse, appunto, di una donazione tra fratelli.

La Cassazione riconsidera ora questo aspetto ed opta per la insussistenza di qualsivoglia *animus donandi* in capo all'assegnatario. Questi, evidentemente, è obbligato *ex lege* alla liquidazione dei non assegnatari, che non vi rinunzino in tutto o in parte.

Né la sussistenza di un tale obbligo contraddice la unitaria funzione donativa del patto di famiglia: si tratterebbe pur sempre di donazione, per quanto modale¹⁹.

Certo – è la stessa Cassazione a prospettare l'obiezione – mentre il *modus* è elemento accidentale del negozio, l'obbligo liquidatorio nel patto di famiglia costituisce un effetto legale tipico, essenziale per la qualificazione della fattispecie²⁰. Sicché l'assimilazione alla

¹⁷ Cass., sez. trib., 19 dicembre 2018, n. 32823, cit.

¹⁸ Cui pertanto si applicherebbe astrattamente l'imposta sulle donazioni, salva l'esenzione di cui all'art. 3, comma 4 *ter*, d.lgs. n. 346/1990, al ricorrere delle condizioni di legge, con l'obiettivo di facilitare il passaggio generazionale delle piccole e medie imprese.

¹⁹ C. CACCAVALE, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati: appunti per uno studio sul patto di famiglia*, in *Quaderni della Fondazione italiana per il notariato*, 2006, 2/3, 32 ss.; A. MERLO, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati. Profili civilistici del patto di famiglia*, cit., 106 ss.; A. PALAZZO, *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, II, 263 ss.

²⁰ Cfr. G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit., 442, il quale esclude la qualificazione del patto di famiglia come una donazione modale in quanto «l'eventuale obbligazione dell'assegnatario rappresenta "elemento necessario della fattispecie" ai fini della sua "qualificazione" (mentre il *modus* donativo è sempre un elemento puramente accidentale, la cui presenza non è necessaria ai fini della



donazione modale potrebbe operarsi solo dal punto di vista delle conseguenze giuridiche, non anche da quello genetico, giacché il *modus* non avrebbe qui fonte negoziale, né carattere accidentale, come invece può dirsi nella donazione modale *ex art.* 793 cod. civ.

E, tuttavia, secondo la Corte, “*la necessità che il beneficiario liquidi ai legittimari non assegnatari la quota di riserva non snatura il carattere liberale del trasferimento a lui fatto dall'imprenditore. Tuttavia, per il tramite di tale liquidazione, viene dato spazio alla tutela di interessi ulteriori rispetto a quelli legati al mero passaggio generazionale dell'impresa, anch'essi ritenuti rilevanti dal legislatore, quale è quello dello stesso imprenditore di rendere stabile l'attribuzione operata*”.

Vi sarebbe, quindi, una operazione negoziale complessa, caratterizzata da una innegabile causa di liberalità, ma connotata al contempo dalla necessaria – per quanto dispensabile dall'avente diritto – presenza del conguaglio in denaro a favore degli altri legittimari non assegnatari²¹.

Ciò consentirebbe di equiparare il patto di famiglia alla liberalità gravata da un onere, almeno *quoad effectum*.

Appare così alla Corte – ed a chi scrive – che sia coerente col sistema e con la *ratio* dell'istituto scorgere nell'unitaria operazione anche una liberalità indiretta, attuata dal disponente verso il non assegnatario, onerando l'assegnatario della relativa prestazione²².

qualificazione del negozio giuridico». Nello stesso senso: G. OBERTO, *Il patto di famiglia*, Padova, 2006, 412-413, che respinge la tesi della donazione modale argomentando «non solo e non tanto dal fatto che l'adempimento dell'onere sia contestuale alla conclusione del contratto (ciò che potrebbe spiegarsi in base al fatto che gli stessi beneficiari del modo sono presenti in atto), quanto dalla considerazione che, se i legittimari non rinunciano in tutto o in parte ai loro diritti, la liquidazione della quota di costoro è elemento costitutivo *ad validitatem* (e non già meramente accidentale) del patto: ciò che appare evidentemente incompatibile con il concetto di modo»; G. PERLINGIERI, *Il patto di famiglia tra bilanciamento dei principi e valutazione comparativa degli interessi*, cit., 123: «il modo della donazione è elemento accidentale dipendente dalla volontà dei contraenti, mentre nel patto di famiglia l'obbligo della liquidazione a carico dell'assegnatario o degli assegnatari è un effetto tipico imposto dalla legge (effetto legale; art. *ex art.* 768 *quater*, comma 2, cod. civ.)».

²¹ Proprio la presenza dell'obbligo legale di effettuare il conguaglio in favore dei potenziali legittimari, come è stato notato, finirebbe così col far assumere alla fattispecie i tratti del *negotium mixtum cum donationem*. Cfr., E. DEL PRATO, *Sistemazioni contrattuali in funzione successoria: prospettive di riforma*, cit., 635 ss.; M.C. LUPETTI, *Patti di famiglia: note a prima lettura*, in *C.N.N. Notizie*, 14 febbraio 2006; G. OBERTO, *Il patto di famiglia*, cit., 52 ss. Altri osserva che “la necessaria presenza di un fine di liquidazione dei legittimari – salva la facoltà di rinuncia da parte di questi ultimi – qualifica causalmente il contratto come patto di famiglia” (G. PETRELLI, *La nuova disciplina del “patto di famiglia”*, cit., 440).

²² Tale impostazione trova, peraltro, autorevole riscontro in dottrina. Cfr. G. RIZZI, *Compatibilità con le disposizioni in tema di impresa familiare e con le differenti tipologie societari*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, Milano, 2006, 245 ss.; U. LA PORTA (a cura di), *Il patto di famiglia*, cit., 7 ss.; G. PERLINGIERI, *Il patto di famiglia tra bilanciamento dei principi e valutazione comparativa degli interessi*, cit., 156 ss.; G. COLLU-



Immediato, a tal punto, il riflesso fiscale della qualificazione civilistica, con riferimento alla fattispecie prevista dall'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346/1990, secondo cui: «*gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari*»²³. In tal modo, l'attribuzione effettuata dal legittimario assegnatario a favore degli altri assegnatari, lungi dal poter essere considerata come una donazione del primo a favore questi ultimi, costituisce, appunto, una liberalità indiretta del disponente²⁴. Da ciò, il più favorevole trattamento sul piano tributario enunciato dalla Corte.

4. – La Corte tenta dunque di accrescere l'*appeal* tributario dell'istituto, lungamente negletto nella prassi, benché potenzialmente assai rilevante per la regolazione della successione d'impresa.

In tale prospettiva, va pur detto che, per quanto la Corte non vi fosse sollecitata dalla fattispecie concreta, essa avrebbe potuto cogliere l'occasione – la ricognizione della *ratio* gliene avrebbe offerta la sede – per tentare almeno *obiter* una sistemazione dei connessi gravi problemi che la formulazione dell'art. 768 *quater* pone all'interprete e da sempre ostano al diffuso impiego del patto.

Primo fra tutti, quello della rinuncia, totale o parziale, alla liquidazione della potenziale quota di legittima. Atto dispositivo²⁵, reso possibile dall'art. 768 *quater*, comma 2, cod. civ. e, e nella prassi spesso necessario per due concorrenti ragioni.

RA, *Patto di famiglia e compatibilità con l'impresa familiare*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2009, 2, 104 ss.

²³ Secondo la sentenza in esame, «non pare ostativa all'applicazione nella specie dell'art. 58 in esame la circostanza che quest'ultimo si riferisca alle prestazioni attribuite a soggetti "terzi" (quali di regola non sono, per le indicate ragioni di necessaria partecipazione al contratto, i legittimari non assegnatari), dal momento che tale qualifica va nella norma fiscale riferita ai soggetti non destinatari degli effetti della donazione diretta (nei cui confronti sono considerati, appunto, terzi), e non alla necessaria estraneità dei medesimi al contratto ed alla sua unitarietà di causa».

²⁴ In tal senso, v. già S. GHINASSI, *La Suprema Corte interviene sulla tassazione del patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib.*, 10 gennaio 2019; A. FEDELE, *La Cassazione e il patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib.*, 22 gennaio 2019; I. RIVA, *Patto di famiglia (Artt. 768 bis-768 octies)*, cit., 173-174: «L'atto è a titolo gratuito e integra, piuttosto, una liberalità successoria indiretta eseguita dal disponente in conto di legittima per il tramite dell'assegnatario, imponendo cioè a quest'ultimo un'obbligazione di dare. Non può pertanto condividersi la recente presa di posizione della sezione tributaria della Corte di Cassazione la quale, ai fini dell'imposizione fiscale, ha qualificato l'attribuzione quale atto liberale dell'assegnatario a favore del legittimario (con conseguente applicazione, nel caso di specie, delle aliquote per le donazioni tra fratelli), trattandosi di una lettura che non coglie il significato reale dell'operazione giuridico patrimoniale posta in essere».

²⁵ Una tal rinuncia è gravida, specie tra collaterali, di futuri riflessi successori, nella misura in cui essa possa apprezzarsi quale liberalità indiretta da parte del non assegnatario rinunziante. Per una riflessione sul

JUS CIVILE



Ovvero, da un lato, la normale mancanza, nel patrimonio dell'assegnatario, di mezzi adeguati per far luogo alla liquidazione medesima. Dall'altro, la pressoché totale incertezza, sul piano interpretativo, circa le conseguenze della liquidazione diretta del non assegnatario, da parte del disponente, mediante l'attribuzione di beni diversi dall'azienda o dalle partecipazioni.

Ma questo è, evidentemente, un altro capitolo.

tema v.: L. MENGONI, *Successioni per causa di morte. Successione necessaria*, Milano, 2000, 335 ss.; G. FIETTA, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati. Prime osservazioni sul patto di famiglia*, cit., 88 ss.; G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit.; P. MANES, *Prime considerazioni sul patto di famiglia nella gestione del passaggio generazionale della ricchezza familiare*, cit., 539 ss.; G. BARALIS, *Attribuzioni ai legittimari non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali*, in *Atti del Convegno della Fondazione Italiana del Notariato sul tema Patti di famiglia per l'impresa*, Milano, 2006; C. CACCAVALE, *Il patto di famiglia, Contratto e successioni*, in AA.VV., *Trattato del contratto*, a cura di V. Roppo, VI, *Interferenze*, a cura di V. Roppo, Milano, 2006, 563 ss.; A. MERLO, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati. Profili civilistici del patto di famiglia*, cit., 100 ss.