

# Patto di famiglia: nuovi orientamenti giurisprudenziali.

24 ottobre 2022

Francesco PENE VIDARI



PENE VIDARI - TARDIVO  
GIUNIPERO DI CORTERANZO

NOTAI ASSOCIATI

# Art. 768-bis c.c. (introdotto nel 2006)

*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.*

**Effetto *inter vivos*:** l'azienda o le partecipazioni sono trasferite immediatamente



la prassi conosce negozi e patti accessori - molto spesso di natura parasociale - volti a preservare le ragioni del soggetto trasferente nell'ambito del passaggio generazionale (es. patti di sindacato)

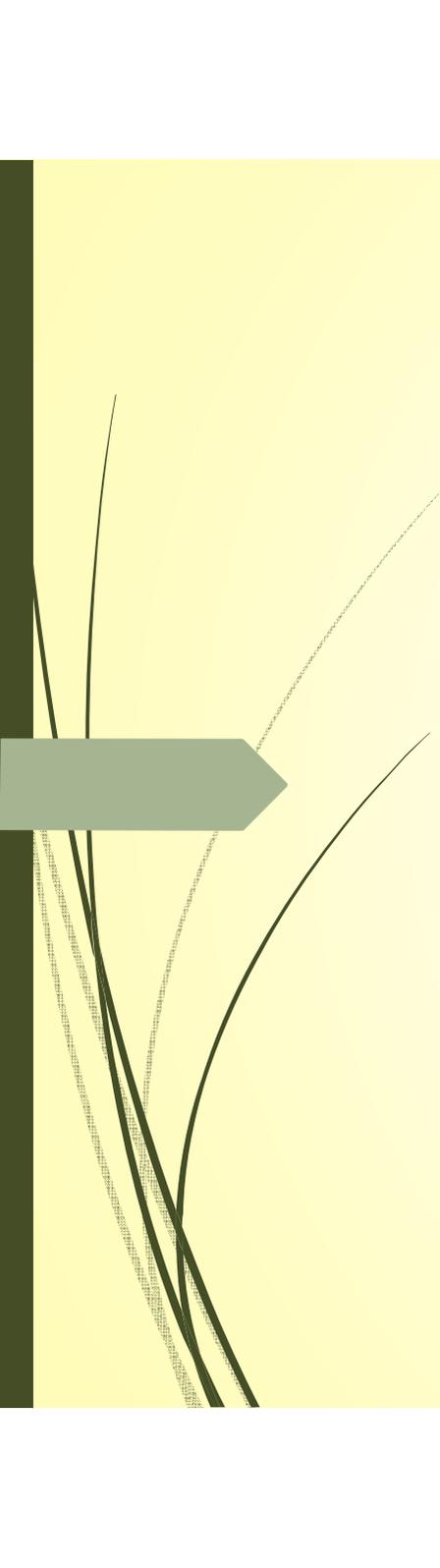
# Struttura del negozio:

- primo passaggio «verticale» → imprenditore e assegnatario
- secondo passaggio «orizzontale» → assegnatario e legittimari



ART. 768-quater, comma 2, c.c.

*Gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti; i contraenti possono convenire che la liquidazione, in tutto o in parte, avvenga in natura.*



La tesi della riconducibilità *sostanziale* delle attribuzioni orizzontali all'imprenditore sembra ricavarsi dalla lettera della legge, secondo cui «*Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione*» (art. 768-*quater*, comma 4, c.c.).



CON IL PATTO DI FAMIGLIA SI CONFIGUREREBBE

**UNA LIBERALITÀ INDIRETTA DA PARTE  
DELL'IMPRENDITORE A FAVORE DEI LEGITTIMARI  
NON ASSEGNATARI**

In tal senso è l'ultimo approdo della Corte di Cassazione

➔ **Cass., sez. V, ordinanza 17 giugno 2022, n. 19561:**

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

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

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

*Ovviamente, la necessità che il beneficiario liquidi ai legittimari non assegnatari la quota di riserva non snatura il carattere liberale del trasferimento a lui fatto dall'imprenditore. Tuttavia, per il tramite di tale liquidazione, viene dato spazio alla tutela di interessi ulteriori rispetto a quelli legati al mero passaggio generazionale dell'impresa, anch'essi ritenuti rilevanti dal legislatore, qual è quello dello stesso imprenditore di rendere stabile l'attribuzione operata, mediante la liquidazione del conguaglio ai legittimari non assegnatari, e quello di questi ultimi ad ottenere da subito la loro quota di riserva su tale attribuzione, senza mettere più in discussione l'attribuzione operata. La causa di liberalità senza dubbio persiste, ma ad essa si affianca, senza snaturarla, l'adempimento di un obbligo, imposto dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari.*

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

*[...] L'assimilazione [...] riguarda solo gli effetti giuridici della previsione contenuta nell'art. 768-quater cod. civ., 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.»*

# Il patto di famiglia viene dalla Cassazione qualificato in termini di donazione modale, con tutto ciò che ne consegue ai fini fiscali →

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

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

Tuttavia, **l'effetto giuridico è in tutto simile all'apposizione di un onere.** Secondo lo schema negoziale tipico del patto di famiglia, la liquidazione dei legittimari virtuali, imposta all'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni, riduce l'incremento patrimoniale arrecato a quest'ultimo e si risolve in autonomo incremento patrimoniale per i destinatari della liquidazione. **Anche se la liquidazione deve essere eseguita dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o della partecipazione societaria, tuttavia, tali attribuzioni sono da lui eseguite a soddisfacimento degli altri legittimari per il solo fatto che egli ha ottenuto l'attribuzione dei beni dell'imprenditore e sul valore di tale attribuzione deve essere calcolata, e liquidata, la quota di legittima.**

Come già affermato da questa Corte, anche per il patto di famiglia viene, pertanto, in considerazione il disposto dell'art. 58 del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, secondo cui, come è stato 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<sup>^</sup>, 19 dicembre 2018, n. 32823).

Questa disposizione si attaglia perfettamente alla fattispecie di cui all'art. 768-quater cod. civ., 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 cod. civ., operato dall'assegnatario in favore dei legittimari non assegnatari.»

(Cass. n. 19561/2022, cit.)

**Art. 58, comma 1, del  
D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346**

*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.*

**Art. 2, comma 49, del  
D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, conv. dalla L. 24 novembre 2006 n. 286**

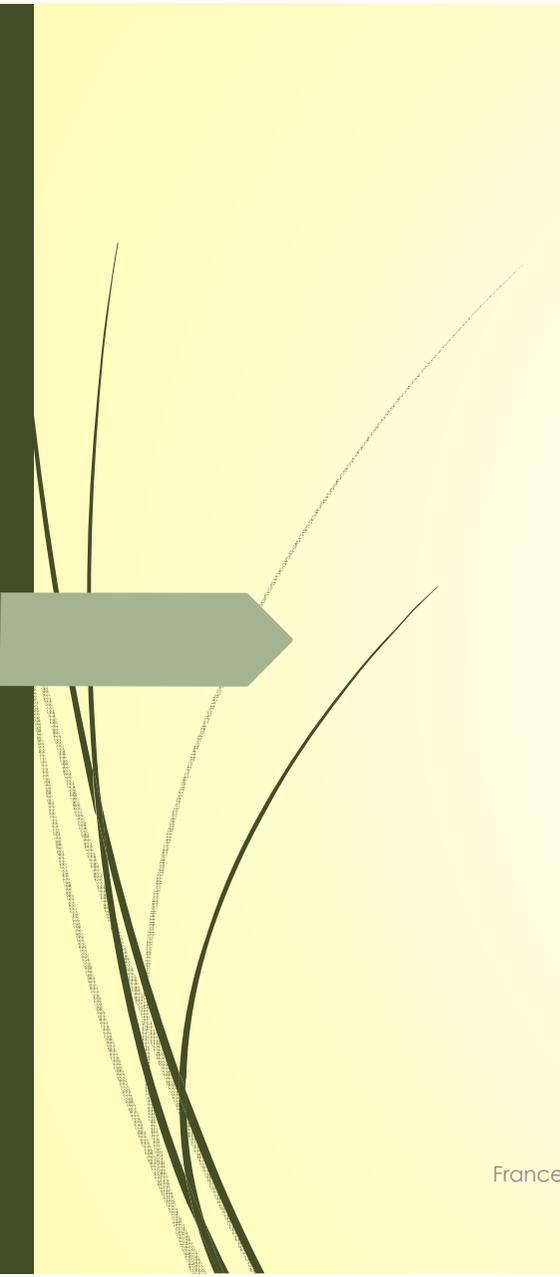
*Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti **al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346**, ovvero, 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, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:*

- a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: **4 per cento**;*
- a-bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: **6 per cento**;*
- b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;*
- c) a favore di altri soggetti: 8 per cento.*

## La Cassazione considera la liquidazione del conguaglio come liberalità del disponente nei confronti dei legittimari:

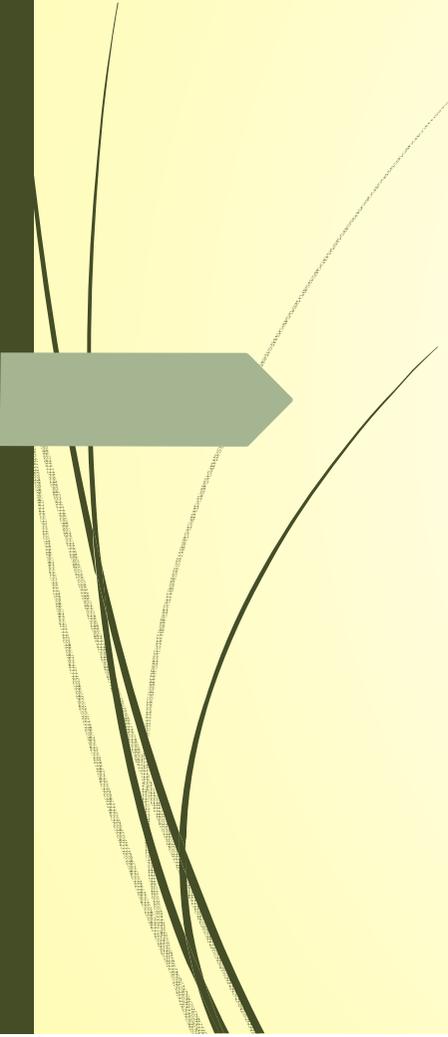
«[...] questo Collegio ritiene che, una volta ricondotto il patto di famiglia alla disciplina fiscale dettata dall'art. 58, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, [...] la liquidazione del conguaglio, anche se operata dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, deve essere considerata, ai fini fiscali, come liberalità dell'imprenditore nei confronti dei legittimari non assegnatari.

*In altre parole, proprio in virtù del richiamo all'art. 58, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, 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 all'art. 2, comma 49, del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286, nella parte in cui è stabilito che, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, «l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote ... al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti: «a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento; [...] a bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento; b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento; c) a favore di altri soggetti: 8 per cento».»*

**(Cass. n. 19561/2022, cit.)**



→ secondo il recente orientamento della  
Cassazione

*«[...] 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.»*

**(Cass. n. 19561/2022, cit.)**

# In un precedente del 2018 la Cassazione

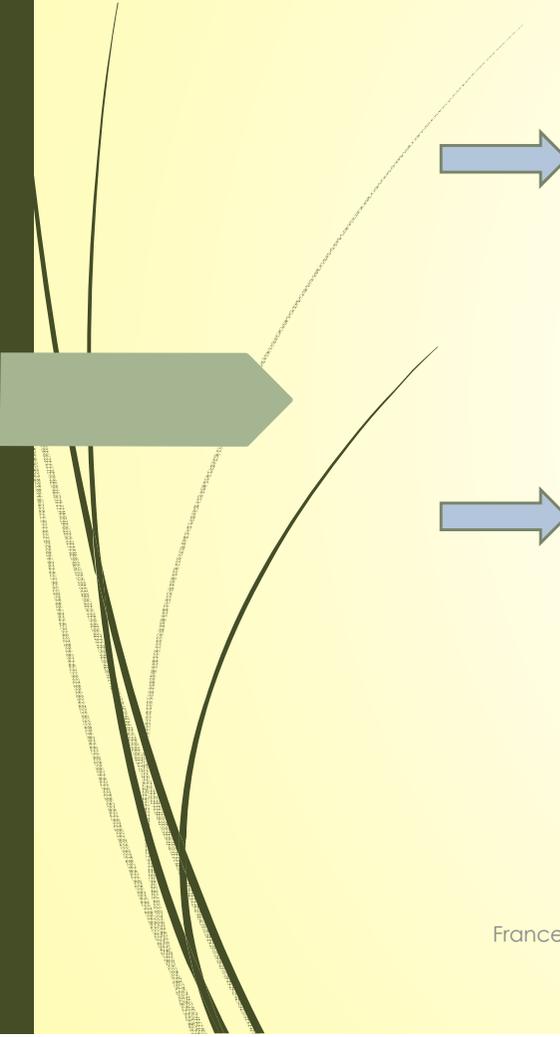
dopo aver affermato che «[...] il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis segg. cod. civ. è assoggettato all'imposta sulle donazioni per quanto concerne sia il trasferimento dell'azienda o della partecipazione dal disponente al discendente (fatto salvo il ricorso delle condizioni di esenzione di cui all'art. 3, co. 4 ter, d.lgs. 346/90), sia la corresponsione di somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione ai legittimari non assegnatari [...]»,

**aveva invece statuito come tale ultima corresponsione fosse assoggettata ad imposta**

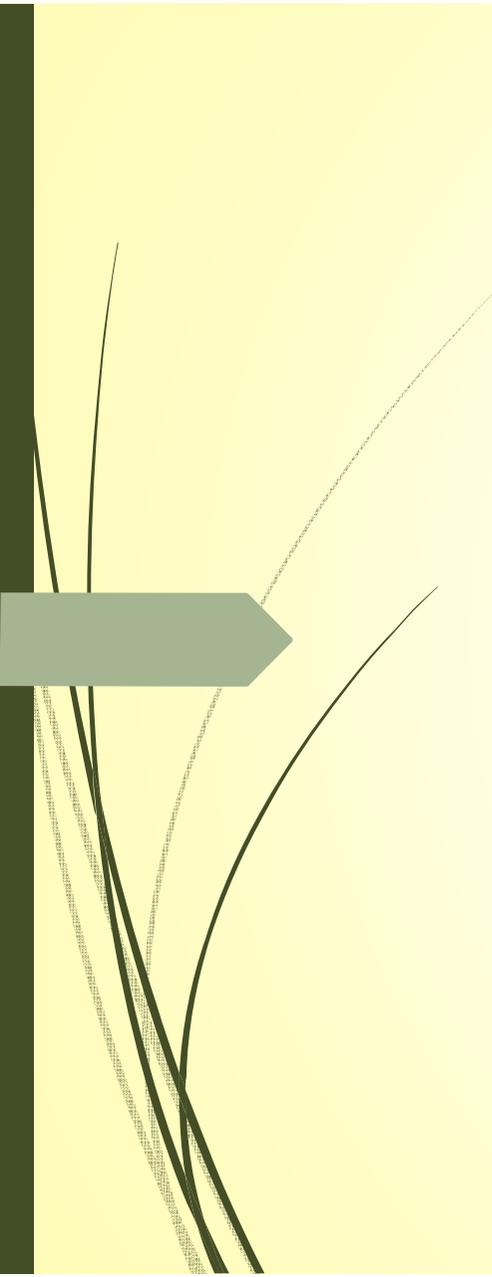
*«[...] in base all'aliquota ed alla franchigia relative non al rapporto tra disponente ed assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario.»*

**(Cass., sez. V, ord. 19 dicembre 2018, n. 32823)**

## Con l'ord. 19561 del 2022 la Corte ha dato continuità ai principi già enunciati nel 2020

- 
- sia in punto di assoggettamento all'imposta sulle donazioni  
- del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie al beneficiario nonché  
- della liquidazione ai legittimari non assegnatari,
  - sia in punto di applicazione dell'**aliquota** e della **franchigia** relativa al legame di parentela (o di coniugio) con l'imprenditore  
- **non solo con riferimento al menzionato trasferimento,**  
- **ma anche alla connessa liquidazione.**

(cfr. Cass., sez. V, 24 dicembre 2020, n. 29506)

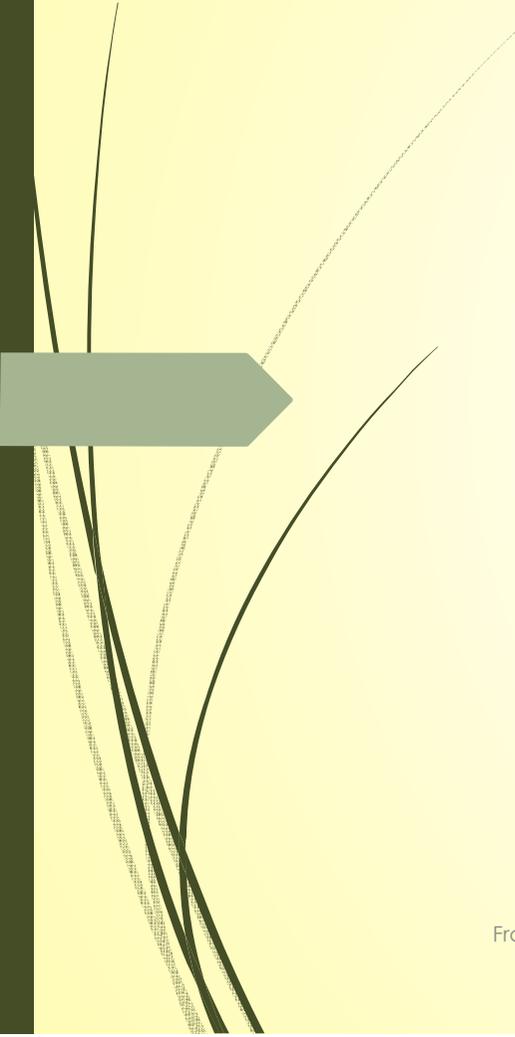


In tal senso altresì la giurisprudenza tributaria di merito più recente. Cfr. al riguardo, tra le altre,

- **Comm. trib. prov. Emilia-Romagna Reggio Emilia, Sez. I, 20 aprile 2022, n. 78;**

- **Comm. trib. prov. Emilia-Romagna Reggio Emilia, Sez. I, 15 settembre 2021, n. 222;**

- **Comm. trib. regionale Lombardia Milano, Sez. XI, 29 luglio 2021, n. 2969.**



Tutti i precedenti della Suprema Corte summenzionati (i.e. Cass. n. 19561/2022, Cass. n. 29506/2020 e Cass. n. 32823/2018) concordano, tuttavia, nel ritenere escluse dall'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-*ter*, del D. Lgs. n. 346/1990 le liquidazioni dei conguagli in favore dei legittimari non assegnatari.

## Art. 3, comma 4-ter, del D. Lgs. n. 346/1990

*I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo 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. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.*

 cfr. **Cass. n. 19561/2022, cit.** (in continuità con Cass. n. 29506/2020), secondo cui

*«[...] 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 [...].*

*In sintesi, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale delle donazioni, sia per quanto riguarda il trasferimento dell'azienda sia per quanto riguarda le liquidazioni dei conguagli, tuttavia, ove sussistano i requisiti previsti dell'art. 3, comma 4-ter, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, solo per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie[,] opera l'esenzione ivi prevista. Si tratta [...] di una particolare disciplina di favore, voluta da[l] 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».*



**In questo modo si conferma l'orientamento  
dell'Agenzia delle Entrate secondo cui**

*«L'agevolazione recata dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, si applica esclusivamente con riferimento al trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, e non riguarda anche l'attribuzione di somme di denaro o di beni eventualmente posta in essere dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali in favore degli altri partecipanti al contratto»,*

tali ultime attribuzioni rientrando nell'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni.

**(circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008)**



GRAZIE PER L'ATTENZIONE