

I trasferimenti compensativi nel patto di famiglia: la giurisprudenza attenua l'imposizione ma esclude l'applicazione del regime agevolato (*)

Compensatory transfers in the family pact: the supreme court of cassation attenuates the imposition but excludes the application of the facilitated tax regime

(commento a/notes to: Cass. civ., sez. V, sent., 24 dicembre 2020, n. 29506)

di Federica Campanella e Francesca Di Pietro – 11 giugno 2021

Abstract

Con la sentenza n. 29506/2020 la Suprema Corte ha affermato che, nel contesto della stipulazione di un patto di famiglia, il trasferimento compensativo effettuato dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari *ex art. 768-quater*, comma 2, c.c. deve considerarsi, ai fini impositivi, al pari di una donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente applicazione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio. Tale pronuncia ribalta il precedente, discutibile, orientamento della Cassazione espresso nell'ordinanza n. 32823/2018, secondo cui il rapporto di parentela sulla base del quale definire il trattamento fiscale di tali attribuzioni compensative era quello tra l'assegnatario e il legittimario non assegnatario. Permangono, tuttavia, delle perplessità in merito alla decisione di escludere l'operatività dell'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 per le liquidazioni effettuate in favore dei legittimari non assegnatari sulla base dell'assunto che *“la norma, come qualsiasi previsione agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione”*.

Parole chiave: imposta sulle successioni e donazioni, patto di famiglia, trasferimenti compensativi, regime di esenzione

Abstract

With the ruling no. 29506/2020, the Supreme Court stated that, after concluding a family pact, the compensatory transfer made by the beneficiary in favor of the non-assignees pursuant to art. 768-quater, paragraph 2, of the Italian Civil Code, must be considered, for tax purposes, as a donation from the settlor to the non-assignee, with the application of the rate and the deductible provided for the corresponding relationship of kinship or marriage. This ruling overturns the previous, questionable, orientation of the Supreme Court expressed in ordinance no. 32823/2018, according to which the family relationship on the basis of which to define the tax treatment of these compensatory attributions was that between the assignee and the non-assignee.

(*) I paragrafi 3, 4 e 5 sono stati redatti dalla dott.ssa Federica Campanella. I paragrafi 1, 2 e 6 sono stati redatti dalla dott.ssa Francesca Di Pietro.

However, doubts remain regarding the decision to exclude the exemption provided for by art. 3, paragraph 4-ter, Legislative Decree no. 346/1990 for the liquidations made in favor of non-assignees on the assumption that “the rule, like any facilitating provision, can only be strictly interpreted”.

Keywords: *inheritance and gift taxes, family pact, compensatory transfers, exemption regime*

SOMMARIO: **1.** Il caso. - **2.** Cenni sull’istituto giuridico del patto di famiglia. - **3.** Il regime fiscale agevolato *ex art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990*: la *ratio* e la compatibilità costituzionale. - **4.** Il nuovo orientamento della Cassazione nella sentenza n. 29506/2020. - **5.** Il precedente orientamento dei giudici di legittimità. - **6.** Considerazioni conclusive.

1. Con la sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito al trattamento tributario, ai fini dell’imposta sulle successioni e donazioni, delle attribuzioni derivanti dalla stipulazione di un patto di famiglia, soffermandosi sulla questione relativa all’applicabilità del regime di esenzione di cui all’art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 ai trasferimenti compensativi effettuati da parte del beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari.

Nel caso in esame, il disponente aveva trasferito al figlio (assegnatario o beneficiario) la partecipazione di controllo della società X e quest’ultimo aveva, a sua volta, liquidato alla sorella (legittimaria non assegnataria) la quota a lei spettante secondo quanto previsto dall’art. 768-*quater*, comma 2, c.c. Su tale operazione il Fisco aveva avanzato la pretesa fiscale a titolo di imposta sulle donazioni, emettendo un avviso di rettifica e liquidazione con il quale richiedeva il versamento di una maggiore imposta in relazione al pagamento della somma di denaro effettuato dal fratello in favore della sorella, applicando a tale trasferimento compensativo l’aliquota del 6% prevista per le donazioni tra fratello e sorella, tenendo conto della relativa franchigia di € 100.000. Contro l’avviso di rettifica e di liquidazione, i contribuenti proponevano ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale che lo accoglieva integralmente, ritenendo che il trasferimento di danaro a titolo di compensazione effettuato dal beneficiario in favore della sorella, legittimaria non assegnataria, dovesse scontare un’imposta di donazione calcolata in considerazione dell’aliquota del 4% e della franchigia di € 1.000.000 corrispondenti al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e la legittimaria non assegnataria, e non già al rapporto tra quest’ultima e il beneficiario del patto di famiglia.

I giudici della Commissione Tributaria Regionale, accogliendo l’appello proposto dall’Agenzia delle Entrate contro la decisione di primo grado, si erano, invece, espressi in favore della tesi dell’Ufficio, escludendo altresì la possibilità di estendere ai trasferimenti compensativi a favore dei legittimari non assegnatari l’esenzione

prevista dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, in quanto norma di stretta interpretazione.

Risultati soccombenti in grado di appello, i contribuenti impugnavano la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, proponendo apposto ricorso per Cassazione.

Con la sentenza in rassegna, la Suprema Corte ha cassato la pronuncia del giudice di seconde cure, rinviandola ad altra sezione, fissando i seguenti tre 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 riguarda 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 dell'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, 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 dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, 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.

2. La Suprema Corte è giunta ad affermare tali principi di diritto a seguito di un'accurata disamina della disciplina civilistica del patto di famiglia, incentrata sulla funzione di tale istituto, sia in termini civilistici, sia in termini economico-sociali, per poi individuare la disciplina fiscale ad esso applicabile. Per comprendere l'oggetto della disputa tra Fisco e contribuente dobbiamo, dunque, premettere qualche breve considerazione sul patto di famiglia.

Questo istituto, nato in deroga al divieto di patti successori di cui all'art. 458 c.c., è stato introdotto nel nostro ordinamento in attuazione della Raccomandazione 94/1069/CE della Commissione europea del 7 dicembre 1994, con cui si sollecitavano gli Stati membri ad adottare misure volte a favorire il passaggio generazionale delle piccole e medie imprese.

Più precisamente, la Commissione prendeva atto della *“inadeguatezza di alcune parti della legislazione degli Stati membri, soprattutto in materia di diritto societario, successorio e fiscale”*, constatando *“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 e

imprenditoriale, nonché sui creditori e sui lavoratori che in tali aziende trovano impiego.

Nella Raccomandazione si evidenziava, quindi, come *“uno dei principali ostacoli al buon esito della successione familiare”* fosse costituito dal correlativo onere fiscale, al punto che *“il pagamento delle imposte di successione o di donazione rischia[va] di mettere in pericolo l’equilibrio finanziario dell’impresa e quindi la sua sopravvivenza”*.

La Commissione europea invitava, pertanto, gli Stati membri ad *“adottare le misure necessarie per facilitare la successione nelle piccole e medie imprese al fine di assicurare la sopravvivenza delle imprese [stesse] ed il mantenimento dei posti di lavoro”* (art. 1) e, tra queste, segnalava anche l’opportunità di *“sensibilizzare l’imprenditore ai problemi della successione e indurlo a preparare tale operazione finché ancora in vita”*, creando un contesto finanziario favorevole al buon esito della successione e mettendo disposizione di quest’ultimo gli strumenti adatti.

Lo Stato italiano si è adeguato al contenuto della suddetta Raccomandazione con la L. n. 55/2006 che ha introdotto, nell’ambito della disciplina sulle successioni del codice civile, l’istituto del patto di famiglia (artt. 768-*bis* e ss. c.c.), il quale consente la programmazione strategica del passaggio generazionale dell’impresa, in deroga al divieto di patti successori di cui all’art. 458 c.c., in un’ottica preordinata ad assicurarne la continuità.

Ai sensi dell’art. 768-*bis* c.c., è patto di famiglia il contratto – concluso tramite atto pubblico – con cui un 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.

Si tratta di un nuovo contratto tipico che si pone l’obiettivo di favorire il trasferimento di aziende o partecipazioni societarie all’interno del nucleo familiare, quando il disponente è ancora in vita.

Il Supremo Collegio ha, infatti, evidenziato che alla base della costruzione normativa del patto di famiglia vi è la volontà di prevenire future liti divisionali attraverso l’adozione di specifiche misure, espressamente dettate dal codice, volte a soddisfare tutti coloro i quali, al momento della stipula del patto, in caso di apertura della successione, sarebbero legittimari pretermessi dall’attribuzione.

La prima previsione in tal senso è data dal disposto dell’art. 768-*quater*, comma 1, c.c., in base al quale *“al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell’imprenditore”*. Tale partecipazione è necessaria, e non facoltativa, di modo tale che il patto risulti opponibile a tutti i legittimari partecipanti.

La seconda previsione di rilievo è rappresentata dall’art. 768-*quater*, comma 2, c.c., ai sensi del quale 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 artt. 536 e ss. c.c., potendo convenire che tale liquidazione avvenga, in tutto o in parte, in natura.

All'atto della stipula del patto di famiglia sorge, quindi, un diritto di credito dei futuri legittimari, cui corrisponde, specularmente, l'obbligo del discendente beneficiario di provvedere subito alla tacitazione dei non assegnatari (senza aspettare l'apertura della successione) mediante la corresponsione di una somma di denaro che – è bene sottolineare – 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.

Sul punto, i commi 3 e 4 del medesimo articolo stabiliscono, infatti, che “*i beni assegnati con lo stesso contratto agli altri partecipanti non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni, secondo il valore attribuito in contratto, devono essere imputati alle quote di legittima loro spettanti*” e che “*quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione*”.

Una volta aperta la successione, dunque, nei rapporti tra i legittimari, 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*.

Si ribadisce, comunque, che i beneficiari dell'attribuzione disposta mediante il patto di famiglia possono essere soltanto i *discendenti* dell'imprenditore: il coniuge e gli ascendenti non possono, quindi, subentrare al disponente attraverso il patto di famiglia, men che meno altri parenti o soggetti estranei.

Com'è evidente, l'istituto in esame, così come strutturato dal legislatore, consente all'imprenditore di 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, limitare potenziali contenziosi ereditari e garantire la prosecuzione dell'attività.

Sulla natura giuridica dell'istituto, le tesi sostenute dalla dottrina sono ancora oggi contrastanti: alcuni autori lo inquadrano nell'ambito di una donazione modale, di cui però mancherebbe il tipico spirito di liberalità volto all'arricchimento del beneficiario e la possibilità per un terzo di adempiere all'onere al posto suo (PALAZZO A., *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, II, 261; PURI P., *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 3, 10565); secondo altri, si è in presenza di una divisione ereditaria, anche se limitata *ex lege* alle sole aziende e/o partecipazioni sociali, non investendo l'intero patrimonio, e soprattutto potenzialmente aperta a soggetti che normalmente non parteciperebbero alla divisione ereditaria (DELFINI F., *Il patto di famiglia introdotto dalla legge 55/2006*, in *Contratti*, 2006, 512); vi è poi una corrente di pensiero che lo inquadra come un contratto a favore di terzi, omettendo che gli effetti di quest'ultimo si producono nei confronti di soggetti estranei alla pattuizione (CACCAVALE C., *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in *Notariato*, 2006, 3, 295 ss.).

Senza indugiare sulle variegate teorie, è bene sottolineare che, riprendendo l'idea di fondo della sentenza in commento, la liberalità del disponente rappresenta non solo la

causa del primo trasferimento (dal disponente all'assegnatario), ma anche del secondo (dall'assegnatario ai legittimari non assegnatari).

Il trasferimento compensativo delle somme ai legittimari, infatti, non è la risultante di un'intenzione liberale del beneficiario/assegnatario, ma è un effetto che nasce dal patto di famiglia, che, sebbene sia rinunciabile dalle parti, ricade in un ambito di doverosità.

Questo profilo è stato ben evidenziato dalla sentenza in rassegna, secondo cui, la liquidazione dei legittimari virtuali è proprio l'elemento necessario del contratto imposto dalla legge, con un effetto giuridico del tutto simile ad un onere.

L'Agenzia delle Entrate, pur riconoscendo alla liberalità natura di onere, nella generalità dei casi lo ha, invece, addebitato al donatario, e non al donante, e preteso, in base a questo, l'imposta di donazione.

A prescindere dalle ricadute tributarie, però, non v'è dubbio che le incertezze sulla qualificazione giuridica non hanno certo giovato all'applicazione dell'istituto; non a caso, il patto di famiglia, poco sfruttato, non ha risolto, come ci si attendeva, i problemi che si presentano per il passaggio generazionale delle aziende.

3. Dall'analisi del caso oggetto della sentenza in rassegna, è emerso che, a seguito della stipulazione del patto di famiglia, i contribuenti avevano versato in autoliquidazione l'imposta di donazione nella misura del 4%, tenendo conto della franchigia di € 1.000.000; eppure, sia la Commissione Tributaria Regionale, sia la Corte di Cassazione si sono soffermate a lungo sul tema dell'applicabilità del regime di esenzione di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 anche ai trasferimenti compensativi effettuati dal beneficiario del patto di famiglia a favore dei legittimari non assegnatari ai sensi dell'art. 768-*quater*, comma 2, c.c. Senza entrare nel merito delle questioni processuali – che non sono puntualmente rilevabili dalla pronuncia annotata – riteniamo, dunque, opportuno, affrontare preliminarmente questo profilo. Orbene, viste le importanti ricadute sul passaggio generazionale delle imprese, il legislatore ha inteso accordare un trattamento tributario preferenziale all'istituto del patto di famiglia, prevedendo, all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, un'esenzione totale dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti aventi ad oggetto aziende o partecipazioni societarie effettuati “*anche tramite i patti di famiglia*” a favore dei discendenti e – a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 31, L. n. 244/2007 – anche del coniuge del dante causa. Tale agevolazione spetta a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano, attraverso le partecipazioni ricevute, il controllo della società per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo apposita dichiarazione in tal senso contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o alla stipula dell'atto di donazione. Il mancato rispetto della predetta condizione comporta la decadenza dall'agevolazione fruita: il beneficiario sarà, pertanto, tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

Tale norma agevolativa è stata introdotta nel nostro ordinamento con la L. n. 296/2006 (Legge finanziaria per il 2007), in attuazione della summenzionata Raccomandazione della Commissione europea del 7 dicembre 1994, che evidenziava l'opportunità di *“assicurare la sopravvivenza dell'impresa con un'adeguata disciplina fiscale della successione ereditaria e della donazione”*, sollecitando, a tal fine, gli Stati membri 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”* (art. 6).

Come può facilmente intuirsi, la *ratio* dell'agevolazione è quella di favorire *“il passaggio generazionale delle imprese a carattere familiare, che costituiscono [...] una delle componenti essenziali della struttura produttiva del Paese”* (relazione della VI Commissione permanente presso la Camera dei deputati sul disegno di legge recante la legge finanziaria per il 2007), al fine di evitare che il peso delle imposte nel momento della successione possa generare difficoltà finanziarie tali da mettere in pericolo la sopravvivenza dell'impresa, con una conseguente perdita dei posti di lavoro e ulteriori ripercussioni sul tessuto economico.

In un panorama, come quello italiano, caratterizzato per lo più da piccole e medie imprese, primo motore economico del Paese per produzione di ricchezza e di lavoro, si è voluto così incentivare una successione anticipata nel patrimonio dell'imprenditore, attraverso la totale esenzione dall'imposta dei trasferimenti diretti delle aziende e delle partecipazioni societarie, proprio per non costringere gli assegnatari alla decurtazione delle componenti aziendali.

È evidente che la natura del bene oggetto di successione è l'elemento discrezionale sulla base del quale si realizza l'agevolazione: lo Stato ha più interesse a favorire la prosecuzione di un'attività piuttosto che una successione statica (ad esempio, il trasferimento di beni immobili) che non ha alcun rilievo per lo sviluppo economico del Paese.

Quanto ai profili soggettivi, si è detto che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 31, L. n. 244/2007, l'agevolazione in esame spetta tanto ai discendenti quanto al coniuge del dante causa.

In origine, tuttavia, il legislatore aveva limitato tale trattamento agevolativo ai soli discendenti, ingenerando seri dubbi in merito alla legittimità costituzionale della norma di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 con riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 3 e 29 Cost.

Sulla questione, è di recente intervenuta la Corte Costituzionale (sentenza n. 120/2020), chiamata a pronunciarsi sulla ragionevolezza della disposizione agevolativa nella parte in cui non includeva *“tra i trasferimenti di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni che non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni anche quelli a favore del coniuge del dante causa”*. Secondo la prospettazione dei giudici rimettenti, *“l'omessa inclusione del coniuge del dante causa tra i beneficiari dell'agevolazione si tradurrebbe in un'irragionevole disparità di trattamento”*, con conseguente violazione dell'art. 3 Cost., nonché dell'art. 29

Cost., posto che in entrambi i casi – si tratti, cioè, di discendenti o del coniuge del dante causa – *“ricorrerebbe la stessa esigenza di mantenere il complesso aziendale all’interno dell’ambito familiare”* e di salvaguardare la continuità dell’impresa. E ciò – sempre secondo la prospettazione dei giudici rimettenti – in quanto *“la suddetta esenzione sarebbe preordinata ad assicurare la «continuità familiare della gestione aziendale», della quale la continuità «generazionale» costituirebbe una specificazione”*.

La Corte Costituzionale si è pronunciata a favore della legittimità della norma, ritenendo infondata la censura di costituzionalità sopra sintetizzata (per un esame critico e approfondito delle argomentazioni formulate dalla Corte a sostegno della legittimità della norma nella sua originaria formulazione, si veda STEVANATO D., *Successioni d’impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*, in Riv. giur. trib., 2021, 1, 5; TRIVELLIN M., *L’originaria esclusione del coniuge dall’agevolazione fiscale sui trasferimenti di imprese. Un’occasione per riflettere sull’approccio metodologico alla soluzione di un problema di costituzionalità*, in Riv. dir. trib., 2021, 2, 145). La Corte, nel ritenere *“non arbitraria”* la scelta del legislatore di circoscrivere il beneficio al solo passaggio intergenerazionale a favore dei discendenti, ha colto l’occasione per evidenziare delle criticità generali relativamente al fatto che tale esenzione sia stata accordata prescindendo da qualsiasi considerazione delle dimensioni dell’impresa, di particolari congiunture economiche sfavorevoli o di indici dai quali sia desumibile la difficoltà dei successori nel corrispondere l’imposta. Secondo i giudici *“risulta in concreto eccessivo che anche trasferimenti di grandi aziende, di rami di esse o di quote di società, che possono valere centinaia di milioni o addirittura diversi miliardi di euro, vengano interamente esentati dall’imposta, anche quando i beneficiari sarebbero pienamente in grado di assolvere l’onere fiscale”*. Non è, infatti, immediato *“ipotizzare che i problemi di liquidità derivanti dagli oneri conseguenti alla vigente imposta di successione possano, nella normalità dei casi, mettere in pericolo la sopravvivenza dell’impresa. Si tratta, in ogni caso, di un rischio realisticamente più riferibile e ragionevolmente più giustificabile con riguardo alle piccole e medie imprese piuttosto che alle grandi: l’oggetto della citata Raccomandazione della Commissione europea era, non a caso, limitato alle prime”*.

La Corte ha rilevato, inoltre, che l’esenzione in parola si inserisce in un sistema di tassazione nel quale la franchigia prevista è tra le più alte d’Europa e le aliquote d’imposta sono, invece, tra le più basse. Ai fini della determinazione della franchigia, tra l’altro, il valore dell’azienda non include nemmeno l’avviamento. Pertanto, un’azienda che, al netto dell’avviamento, valga più di € 1.000.000,00, è tutt’altro che una piccola impresa e, in circostanze simili, evidentemente, l’esigenza di assicurarne la sopravvivenza non sarebbe tale da giustificare una totale esenzione dall’imposta sulle successioni e donazioni.

In altri termini, la Consulta ha inteso porre l’accento sulla correlazione che dovrebbe intercorrere tra l’agevolazione in discorso e le difficoltà economiche dei successori dell’imprenditore di corrispondere l’imposta, riconducendo, dunque, l’agevolazione

entro questi limiti; solo in tal caso, quest'ultima risulterebbe coerente rispetto alle finalità perseguite (CORASANITI G., *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 1872).

Per tali ragioni, secondo la Corte costituzionale, l'esenzione in discorso, per come strutturata, appare *“in parte disallineata rispetto alla finalità, in sé certamente meritevole di tutela, di garantire la sopravvivenza dell'impresa e quindi di evitare la dissipazione dell'universo dei valori sociali ad essa indubbiamente riferibili, che derivano dalla sua capacità, in varie forme e modi, di promuovere l'utilità sociale”*.

Viene poi evidenziato che, per effetto congiunto dell'art. 58, comma 1, D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.) e dell'art. 8, comma 1-bis, D.Lgs. n. 346/1990, a differenza di quanto avviene nel caso di vendita dell'azienda, *“il trasferimento per causa di morte o atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa e il relativo avviamento è escluso dalla determinazione della base imponibile del tributo sulle successioni e donazioni. Pertanto, l'esenzione in oggetto, azzerando completamente il carico fiscale, potrebbe anche costituire un disincentivo alla vendita, favorendo sì, anche da questo punto di vista, la continuità della proprietà dell'impresa, ma all'interno della stessa comunità familiare: ciò, tuttavia, non è detto che assicuri, direttamente o indirettamente, un'idonea qualità manageriale (problema tanto più grave quanto maggiori sono le dimensioni dell'impresa)”* e ciò potrebbe comportare *“una concentrazione della ricchezza che prescinde da una ragionevole approssimazione al merito e alle capacità individuali, ostacolando così la mobilità socio-economica e l'uguaglianza delle opportunità di partecipazione sociale”*. In altri termini, non è detto che l'assegnatario, solo in quanto affine o parente in linea retta, abbia le caratteristiche di *leadership*, di carisma o semplicemente manageriali adatte a prendere il posto dell'imprenditore disponente.

Si palesano, peraltro, possibilità di strumentalizzare l'istituto per finalità elusive: si immagini l'ipotesi di chi, proprietario di molti immobili, in vista dell'imposta da pagare, decida di conferire tali beni in una società di cui, in seguito, passerà al figlio le quote.

Da ultimo, è significativo il richiamo operato, nella parte finale della sentenza, ad una pronuncia del Tribunale Costituzionale tedesco del 17 dicembre 2014, con cui è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'agevolazione fiscale (analoga a quella italiana) prevista dalla normativa tedesca in tema di imposte sulle successioni e sulle donazioni in occasione del passaggio del patrimonio aziendale per successione *mortis causa*, *“nella parte in cui, estendendosi oltre l'ambito delle piccole e medie imprese, prescinde da ogni verifica delle effettive esigenze delle imprese agevolate”*.

In definitiva, la Corte Costituzionale – che, a ben vedere, non era tenuta a pronunciarsi sulla legittimità dell'agevolazione nel suo complesso, ma a verificare le tenuta sul piano costituzionale dell'esclusione del coniuge tra i soggetti beneficiari del trasferimento agevolato – ha inteso rivolgere un monito al legislatore nazionale, evidenziando, attraverso il richiamo al Tribunale Costituzionale tedesco, come, in

un'ottica di armonizzazione europea, probabilmente l'agevolazione avrebbe dovuto essere ripensata nella sua interezza.

4. Ciò posto, occorre chiarire meglio la portata applicativa dell'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, alla luce di quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 29506/2020.

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”*. In proposito, la Suprema Corte ha chiarito che *“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 – a detta dei giudici – 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”*.

Da questi passaggi della sentenza emerge, dunque, che al patto di famiglia si applica, in via ordinaria, la disciplina fiscale delle donazioni, sia per quanto riguarda il trasferimento dell'azienda sia per quanto riguarda le liquidazioni dei conguagli operate dal beneficiario a favore dei legittimari non assegnatari; soltanto laddove sussistano i presupposti di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, opera l'esenzione ivi prevista.

A questo punto, occorre, però, stabilire se questa agevolazione sia applicabile al patto di famiglia con esclusivo riferimento al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, ovvero si estenda anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari.

Al riguardo, la dottrina prevalente sostiene che tale norma agevolativa dovrebbe applicarsi a tutte le attribuzioni disposte con il patto di famiglia: sia a quelle dirette dal disponente all'assegnatario, sia quelle indirette a favore dei legittimari non assegnatari (FEDELE A., *La Cassazione e il “patto di famiglia”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 gennaio 2019; GAFFURI G., *Imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2006, 509 ss.). E ciò lo si afferma per almeno due ordini di ragioni. In primo luogo, per la considerazione unitaria dell'intero assetto negoziale, che assolve ad una complessiva funzione liberale e successoria, in cui le attribuzioni e le liquidazioni ai legittimari appaiono inscindibilmente connesse alle assegnazioni delle aziende e delle quote societarie. In secondo luogo, per l'ampia finalità agevolativa dell'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, derivante anche da precise sollecitazioni europee (Racc. Commissione CE del 7 febbraio 1994; Comunicazione Commissione CE del 28 marzo 1998), mirante a tutelare un momento estremamente delicato della vita delle imprese

(soprattutto medie e piccole), vale a dire quello del passaggio generazionale. Qualora il patto di famiglia fosse “destrutturato”, distinguendo, ai fini della esenzione, i trasferimenti agli assegnatari dalle somme attribuite indirettamente agli altri legittimari, risulterebbe frustrata la finalità agevolativa, introducendo effetti di ordinaria (e pesante) tassazione per alcuni segmenti attributivi (TASSANI T., *La Cassazione (ri)definisce il regime fiscale del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 24 gennaio 2021).

Nonostante la consistenza teorica delle illustrate argomentazioni, la Corte di Cassazione è giunta ad affermare il principio secondo cui l’esenzione prevista dall’art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, si applica al patto di famiglia con esclusivo riferimento ai trasferimenti diretti dell’azienda e delle partecipazioni societarie effettuati dal disponente in favore del discendente beneficiario, non anche ai trasferimenti compensativi operati da quest’ultimo in favore degli altri legittimari.

I giudici di legittimità hanno valorizzato il dato testuale della citata disposizione, la quale non fa alcun richiamo 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*”.

Una volta esclusa l’operatività dell’esenzione in parola per le attribuzioni a favore del legittimario non assegnatario, si pone il problema di individuarne il relativo trattamento ai fini fiscali.

Si tratta, cioè, di stabilire se l’assoggettamento a imposizione di tali trasferimenti compensativi debba avvenire tenendo conto delle franchigie e delle aliquote applicabili in ragione del rapporto di parentela o coniugio tra il disponente e il beneficiario delle attribuzioni compensative ovvero tra quest’ultimo e l’assegnatario. Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione ha affermato che bisogna considerare la liquidazione in parola, “*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*”.

I giudici della Corte sono giunti ad un simile risultato ermeneutico a seguito di un’analitica disamina della disciplina civilistica del patto di famiglia, nonché della disciplina dell’imposta sulle successioni e donazioni, contenuta nel D.Lgs. n. 346/1990.

Si è osservato, preliminarmente, che il patto di famiglia è un istituto che certamente si colloca nell’ambito proprio delle liberalità, e ciò “*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*”.

Ciò che, tuttavia, 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".

Dal punto di vista degli effetti, la previsione di un siffatto obbligo, imposto dalla legge al beneficiario nei confronti dei legittimari non assegnatari, 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"*. Detto altrimenti, i giudici di legittimità hanno sostenuto che le attribuzioni compensative cui è tenuto l'assegnatario costituiscono un onere gravante sull'azienda o le partecipazioni sociali trasferite riconducibile alla donazione modale di cui all'art. 793 c.c.

Tale assimilazione – si ribadisce – riguarda soltanto gli effetti giudici della previsione di cui all'art. 768-*quater*, c.c., essendovi delle significative differenze, con riferimento al momento genetico dell'apposizione del *modus*, tra le attribuzioni compensative operate dal beneficiario in virtù di tale disposizione normativa e le donazioni modali. Nel patto di famiglia, infatti, l'onere non ha fonte negoziale, ma legale, e non costituisce un elemento accidentale dell'attribuzione, ma un elemento necessario, imposto dalla legge.

Dal punto di vista delle conseguenze giuridiche, tuttavia, *"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"*.

Alla luce di queste considerazioni, in assenza di una disciplina che regoli in via generale il regime tributario del patto di famiglia, la Corte ha ritenuto, così, applicabile ai trasferimenti compensativi operati ai sensi dell'art. 768-*quater* c.c. la disciplina fiscale prevista per la donazione modale dall'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, secondo cui *"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"*. Sulla base di questa disposizione, si evince, dunque, che *"la donazione modale avente un destinatario determinato è [...] 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"*.

Tale ricostruzione fornisce la risposta alla questione relativa all'individuazione delle aliquote d'imposta (con le eventuali franchigie) applicabili ai trasferimenti compensativi effettuati dal beneficiario a favore degli altri legittimari ai sensi dell'art. 768-*quater* c.c. Se, come si è detto, la liquidazione dei legittimari non assegnatari dev'essere considerata, in applicazione dell'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, come una donazione dello stesso disponente a favore del legittimario non assegnatario, seguirà l'assoggettamento a imposizione di tali attribuzioni compensative in base alla franchigia e all'aliquota applicabili in ragione del rapporto di parentela o di coniugio intercorrente tra questi soggetti (disponente e legittimario non assegnatario).

I giudici hanno chiarito che la circostanza che l'art. 58 citato 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) non è di ostacolo alla sua applicazione nel caso di specie, dal momento che *“tale qualifica va riferita, nella norma in esame, 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”*.

Nella fattispecie in esame, dunque, la liquidazione della somma di denaro, operata, nel patto di famiglia, dal beneficiario del trasferimento della partecipazione societaria (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 conto dell'aliquota del 4% e della franchigia di € 1.000.000 corrispondenti al rapporto padre-figlia, e non al rapporto fratello-sorella (in tal caso, l'aliquota d'imposta sarebbe pari al 6% con franchigia pari a € 100.000).

5. La pronuncia in commento risulta di particolare interesse, in quanto supera un recente orientamento contrario della Cassazione, espresso nell'ordinanza n. 32823/2018 che, per quel che ci risulta, dovrebbe essere l'unico precedente intervenuto sul tema.

Nella pronuncia del 2018, la Suprema Corte – al pari di quanto affermato nella sentenza del 2020 – aveva precisato che le attribuzioni compensative cui è tenuto l'assegnatario *ex art. 768-quater c.c.* costituiscono un onere gravante sull'azienda o sulle partecipazioni sociali trasferite riconducibile alla donazione modale di cui all'art. 793 c.c.

Richiamando espressamente l'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, i giudici avevano, pertanto, sostenuto che, ai fini impositivi, *“è considerata donazione non soltanto l'assegnazione dell'azienda, ma anche la (eventuale) liquidazione a favore dei non assegnatari (beneficiari individualmente determinati)”*.

Fin qui le argomentazioni dei giudici risultavano ineccepibili, perché basate sulle prevalenti ricostruzioni civilistiche del patto di famiglia e sui principi sistematici dell'imposta sulle successioni e donazioni, emergenti dalle disposizioni del D.Lgs. n. 346/1990.

Non era apparsa, tuttavia, condivisibile la conclusione cui era giunta la Corte a seguito di tali premesse. I giudici avevano, infatti, affermato che i trasferimenti compensativi effettuati dall'assegnatario a favore del legittimario ai sensi dell'art. 768-*quater*, c.c., dovessero essere assoggettati 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 tale attribuzione compensativa fosse da considerare, ai fini fiscali, alla stregua di una donazione del legittimario assegnatario a favore del legittimario non assegnatario.

Secondo i giudici di legittimità, non sarebbe stato possibile addivenire ad una diversa conclusione, in considerazione proprio dei tratti essenziali dell'istituto del patto di famiglia.

Come si è detto, infatti, tale istituto consente all'imprenditore di anticipare eccezionalmente gli effetti attributivi e divisionali della successione *mortis causa* con esclusivo riguardo alla particolare tipologia di beni contemplata nell'art. 768-bis c.c. (aziende e partecipazioni societarie). Con riferimento, invece, a tutti gli altri cespiti del patrimonio dell'imprenditore, il divieto di patti successori non subirebbe restrizione alcuna. Di conseguenza, i giudici avevano ritenuto che *“lo stesso denaro (o bene in natura) necessario alle quote di liquidazione non può che provenire dall'assegnatario, non già dal disponente (art. 768-quater: «gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare...»).* Il che basta ad inficiare l'assunto secondo cui l'aliquota (e la franchigia) dell'imposta di donazione in concreto applicabile sarebbe quella prevista in relazione al disponente, invece di quella prevista nel rapporto assegnatario-legittimario”.

Tale conclusione non aveva, tuttavia, convinto la dottrina più attenta, la quale aveva, in particolare, evidenziato la palese contraddittorietà di un ragionamento che, dopo aver qualificato l'attribuzione al legittimario non assegnatario come un onere *ex lege* posto dal disponente, inspiegabilmente considerava tale attribuzione tassabile alla stregua di una donazione tra legittimari (TASSANI T., *La tassazione del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 20 gennaio 2019). Difatti, non sarebbe possibile qualificare la “liquidazione” dei legittimari virtuali come liberalità proveniente dall'assegnatario, proprio in considerazione della doverosità dell'attribuzione *ex art. 768-quater*, comma 2, c.c., la quale, evidentemente, esclude qualsiasi intento liberale di tale soggetto (FEDELE A., *La Cassazione e il “patto di famiglia”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 gennaio 2019).

Quanto all'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, la Corte di Cassazione aveva escluso la sua applicabilità ai trasferimenti compensativi in favore dei legittimari non assegnatari, richiamando espressamente, sul punto, la circolare n. 3/2008 dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui *“l'esenzione in parola riguarda soltanto il trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, non anche le attribuzioni compensative; rientrando queste ultime nell'ambito applicativo ordinario dell'imposta sulle successioni e donazioni”*.

Per questo aspetto, dunque, la sentenza n. 29506/2020 ha confermato la decisione della Cassazione del 2018, ritenendo la suddetta norma agevolativa *“inestensibile”* oltre l'ambito testuale.

6. In conclusione, possiamo rilevare che la sentenza in rassegna, superando il precedente orientamento giurisprudenziale, ha opportunamente ridefinito il regime impositivo dei trasferimenti effettuati mediante patto di famiglia, prevedendo che l'attribuzione effettuata dal beneficiario in favore del legittimario non assegnatario sia assoggettata all'imposta sulle donazioni in base alla franchigia e all'aliquota applicabile in ragione del rapporto di parentela o coniugio intercorrente tra il

disponente e il legittimario non assegnatario, e non già tra quest'ultimo e il beneficiario del trasferimento dell'azienda o della partecipazione societaria. Ciò sul presupposto che, ai fini impositivi, tali attribuzioni compensative devono considerarsi, in applicazione dell'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, quali ulteriori liberalità del disponente a favore dei legittimari non assegnatari, e non già quali autonome liberalità disposte dal beneficiario in favore di tali soggetti.

Non si può prescindere, infatti, dall'effettiva unitarietà negoziale dell'istituto del patto di famiglia. È vero che al trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie segue, per il beneficiario, l'obbligo di effettuare un ulteriore trasferimento a favore degli altri legittimari a titolo di compensazione; ed è pur vero che tale trasferimento compensativo dev'essere effettuato dal beneficiario con denaro e beni provenienti dal suo personale patrimonio. Ciò, tuttavia, non vale ad affermare che tali attribuzioni compensative siano qualificabili come autonoma donazione dell'assegnatario a favore degli altri legittimari. L'obbligo di assegnazione a questi ultimi della quota loro spettante in danaro o in natura deve, infatti, ricondursi all'unicità dell'operazione, come, peraltro, dimostra il fatto che solo con il trasferimento della quota ai legittimari si perfezionerà il patto di famiglia in favore dell'assegnatario.

In definitiva, nella previsione dell'imprenditore che intenda stipulare un patto di famiglia non può non esservi anche l'intenzione di trasferire anche ai non assegnatari quanto dovuto.

D'altronde, come rilevato da autorevole dottrina, come sarebbe possibile qualificare come liberalità proveniente dall'assegnatario la liquidazione dei legittimari virtuali che il primo *deve* effettuare *ex art. 768-quater*, comma 2, c.c.? (FEDELE A., *La Cassazione e il "patto di famiglia"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 gennaio 2019).

Per questo aspetto, dunque, la sentenza in commento risulta assolutamente condivisibile. Tra l'altro, la stessa Corte ha evidenziato che alla medesima conclusione, in termini fiscali, si perverrebbe qualora, supponendo che l'azienda o le partecipazioni societarie siano gli unici beni posseduti dall'imprenditore, quest'ultimo decidesse di disporre per testamento in favore di uno solo dei suoi discendenti, apponendo l'onere, gravante sull'erede o sul legatario, di liquidare gli altri legittimari; ovvero, qualora l'imprenditore disponesse dei beni dell'impresa sopra menzionati in favore di uno soltanto dei suoi 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 entrambi i casi, i risultati giuridici sarebbero analoghi a quelli determinati dal patto di famiglia, con la conseguente esigenza di definire per tali fattispecie lo stesso regime impositivo.

Qualche ulteriore considerazione merita, infine, l'ultima parte della sentenza, in cui si esclude totalmente l'operatività dell'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 per le liquidazioni effettuate in favore dei legittimari non assegnatari sulla base dell'assunto che *"la norma, come qualsiasi previsione agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione, in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario"*.

In proposito, occorre dire che non vi è una risposta univoca ed aprioristica al problema dell'interpretazione delle agevolazioni fiscali: tendenzialmente, la giurisprudenza esclude che l'ambito di applicazione di una norma di agevolazione fiscale possa estendersi in via interpretativa oltre a quanto espressamente previsto dal legislatore (sul punto, nella sentenza in rassegna, gli stessi giudici hanno richiamato le pronunce Cass., sez. 6-5, 9 ottobre 2020, n. 21873; sez. 5, 17 marzo 2020, n. 7387). Di certo, obbligare ad una "interpretazione stretta" potrebbe causare gravi ingiustizie qualora ciò dovesse comportare l'esclusione di fattispecie simili dall'ambito applicativo della norma. Sarebbe, invero, preferibile consentire al giudice di valutare di volta in volta se estendere in via interpretativa l'ambito di applicazione delle norme agevolative in funzione della loro *ratio*.

Orbene, con riferimento alla fattispecie in esame, proprio la considerazione dell'unitarietà della causa del patto di famiglia ed il collegamento funzionale tra le attribuzioni ivi effettuate, avrebbe dovuto indurre i giudici a riconoscere ai trasferimenti compensativi in favore dei legittimari non assegnatari lo stesso trattamento previsto, ai fini fiscali, per i trasferimenti diretti dell'azienda o delle partecipazioni societarie a favore del legittimario assegnatario.

E, invece, la Corte di Cassazione, sia nell'ordinanza del 2018, sia nella sentenza del 2020, è giunta ad escludere dall'ambito applicativo dell'agevolazione in esame le attribuzioni compensative *ex art. 768-quater*, comma 2, c.c.

Probabilmente queste decisioni rappresentano una reazione rispetto ad una situazione di discutibile legittimità costituzionale dell'agevolazione fiscale. Com'è emerso dall'analisi della sentenza n. 120/2020 della Corte Costituzionale, la struttura fondante l'agevolazione in questione presenta, nel complesso, molte criticità. Tale circostanza potrebbe, dunque, aver indotto i giudici a limitare l'operatività dell'esenzione in parola ai soli trasferimenti espressamente contemplati dalla norma, escludendo la possibilità di estenderne in via interpretativa l'ambito di applicazione, soprattutto nelle ipotesi in cui non siano in concreto riscontrabili i presupposti per cui l'agevolazione è stata concessa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CACCAVALE C., *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in *Notariato*, 2006, 215

CORASANITI G., *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 1872

DELFINI F., *Il patto di famiglia introdotto dalla legge 55/2006*, in *Contratti*, 2006

FEDELE A., *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 5, 527

FEDELE A., *La Cassazione aggiusta il tiro sul regime fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 31 dicembre 2020

- FEDELE A., *La Cassazione e il “patto di famiglia”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 gennaio 2019
- FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992
- GAFFURI G., *Imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2006
- GHINASSI S., *La Suprema Corte interviene sulla tassazione del patto di famiglia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 10 gennaio 2019
- INGRAO G., *Ancora incertezze sull’interpretazione delle leggi di agevolazione fiscale: il caso dell’Ici sui terreni agricoli condotti da società semplici*, *Riv. tel. dir. trib.*, 31 maggio 2019
- LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci A., Padova, 1994
- MANES P., *Prime considerazioni sul patto di famiglia nella gestione del passaggio generazionale della ricchezza familiare*, in *Contr. e Impr.*, 2006
- PALAZZO A., *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, in *Riv. dir. civ.*, 2007
- PURI P., *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 3, 10565
- STEVANATO D., *Successioni d’impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*, in *Riv. giur. trib.*, 2021, 1, 5
- TAMBALO M., *Patto di famiglia: cambio di rotta della Cassazione in merito alla tassazione delle compensazioni*, in *Settimana Professionale SEAC*, 3 marzo 2021, n. 8
- TASSANI T., *La Cassazione (ri)definisce il regime fiscale del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 24 gennaio 2021
- TASSANI T., *La tassazione del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 20 gennaio 2019
- TRIVELLIN M., *L’originaria esclusione del coniuge dall’agevolazione fiscale sui trasferimenti di imprese. Un’occasione per riflettere sull’approccio metodologico alla soluzione di un problema di costituzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 2, 145