



Ordine internazionale e diritti umani

International Legal Order and Human Rights
Ordenamiento Jurídico Internacional y Derechos Humanos
Ordre Juridique International et Droits de l'Homme
Diretta da Claudio Zanghì, Lina Panella, Carlo Curti Gialdino

EDITORIALE
SCIENTIFICA

Gli Speciali

Ottobre 2025

Cinquant'anni dalla riforma del diritto di famiglia: una svolta epocale delle relazioni familiari? I «precedenti», lo «stato dell'arte», le «prospettive»

www.rivistaoidu.net

Rivista telematica - ISSN 2284-3531

Registrazione al Tribunale di Roma n. 46/2014 del 10 marzo 2014

ORDINE INTERNAZIONALE E DIRITTI UMANI
Gli Speciali
Diretti da CLAUDIO ZANGHÌ, LINA PANELLA, CARLO CURTI GIALDINO

COMITATO SCIENTIFICO

Rafâa Ben Achour – Anthony Arnull – Jean-Cristophe Barbato – Maria Caterina Baruffi – Andrea Biondi – Isabelle Bosse-Platière – Mouloud Boumghar – Laurence Burgogue-Larsen – Antonio Remiro Brotons – Ruggiero Cafari Panico – Giandonato Caggiano – Mario Pio Calogero – Andrea Cannone – Ida Caracciolo – Giovanni Cellamare – Consuelo Ramón Chornet – Gianluca Contaldi – Marcello Di Filippo – Zlata Drnas Clement – Emmanuel Decaux – Alejandro del Valle Gálvez – Angela Del Vecchio – Angela Di Stasi – Carlos Villan Duran – Osman El Hajjié – Juan Manuel Faramiñan – Gilbert – Pablo Antonio Fernandez Sanchez – Paolo Fois – Olivier de Frouville – Pietro Gargiulo – Giancarlo Guarino – Hajer Gueldich – Luis Miguel Hinojosa-Martínez – Paola Ivaldi – Slim Laghmani – Jaime Ferrer Lloret – Alessio Lo Giudice – Sergio Marchisio – Magdalena María Martín Martínez – Paolo Mengozzi – Claudia Morviducci – Bruno Nascimbene – Massimo Panebianco – Nicoletta Parisi – Piero Pennetta – Béatriz Pérez De La Heras – Stelios Perrakis – Yves Petit – Carlos Jimenez Piernas – Pietro Pustorino – Guido Raimondi – Fabián Salvioli – Tullio Scovazzi – Lucia Serena Rossi – Antonio Ruggeri – Francesco Seatzu – Attila Tanzi – Christian Tomuschat – Soledad Torrecuadrada García-Lozano – Sebastian Touzé – Takis Tridimas – Ennio Triggiani – Ugo Villani – Jorge E. Viñuales.

COMITATO DI REDAZIONE

Responsabile osservatori: Raffaele Cadin

Coordinatore di redazione: Francesco Battaglia

Componenti: Patrizia Accordino – Gabriele Asta – Maria Cristina Carta – Nicola Colacino – Giulia Colavecchio – Cristina Grieco – Luigino Manca – Gianfranco Gabriele Nucera – Antonio J. Palma – Francesca Perrini – Anna Pitrone – Luigi Prospero – Valentina Zambrano

Segreteria: Marco Bolognese – Pierfrancesco Breccia – Alberto Marchese – Luigi Zuccari

Criteri di referaggio:

Gli Speciali sono sottoposti, in forma anonima, a due *referees*, che decidono sulla pubblicazione senza modifiche, con modifiche ovvero sulla non pubblicazione.

Cinquant'anni dalla riforma del diritto di famiglia: una svolta epocale delle relazioni familiari?

I «precedenti», lo «stato dell'arte», le «prospettive»

© Copyright - *Ordine internazionale e diritti umani*
Supplemento al n. 4/2025
ottobre 2025

ISSN 2284-3531

I saggi ospitati in questo numero speciale della Rivista OIDU costituiscono una parte degli Atti del Convegno “*Cinquant’anni dalla riforma del diritto di famiglia: una svolta epocale delle relazioni familiari?*” svoltosi a Messina, presso il Dipartimento di Scienze Politiche e Giuridiche, nei giorni 16 e 17 maggio 2025.

Il volume ove si darà compiutamente atto degli svolgimenti dell’incontro di studi è in corso di pubblicazione. Intanto devono essere ringraziati i condirettori della Rivista OIDU e la sua redazione per le anticipazioni qui consentite.

ROBERTO AMAGLIANI



INDICE

ALESSANDRO MORELLI, <i>Introduzione</i>	I
MARIO CALOGERO, « <i>Sessione introduttiva: analisi del contesto di riferimento</i> »	
Lo stato dell'arte	
ANGELO FEDERICO, <i>Del contributo alla Riforma del diritto di famiglia di alcuni esponenti della Scuola giuridica di Messina</i>	1
MARIA F. TOMMASINI, <i>I diritti e i doveri nascenti dal matrimonio tra tradizione e attualità</i>	7
ANTONINA ASTONE, <i>I danni endofamiliari</i>	20
MARIAFRANCESCA COCUCCIO, <i>Matrimonio nullo e buona fede: profili personali e patrimoniali del matrimonio "putativo"</i>	32
ALBERTO MARCHESE, <i>La risoluzione pattizia della crisi familiare: prospettive civilistiche ..</i>	47
VALERIA RESTUCCIA, <i>L'impresa familiare. Vecchie e nuove problematiche</i>	60
Le prospettive (I)	
LINA PANELLA, <i>Introduzione</i>	72
LUCA BUSCEMA, <i>La famiglia: radici, eredità morale, trasmissione e apprendimento significativo di valori identitari. Profili giuspubblicistici</i>	75
EMANUELE LA ROSA, <i>La riforma del diritto di famiglia nella (lenta) evoluzione del diritto penale della famiglia</i>	86
FRANCESCA PERRINI, <i>Giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti Dell'Uomo in materia di procreazione assistita</i>	102
ANNA PITRONE, <i>L'influenza dell'ordinamento UE sul diritto di famiglia</i>	110
FRANCESCO MARTINES, <i>La casa come "luogo" della famiglia. Nuovi strumenti di tutela del diritto all'abitare: dal social housing al co-housing</i>	120
Le prospettive (II)	
FRANCESCO CIRAIOLO, <i>Introduzione</i>	142
PATRIZIA ACCORDINO, <i>La rilevanza dei legami familiari nell'ambito delle "dinamiche fiscali" patologiche</i>	145
MAURIZIO BALLISTRERI, <i>L'evoluzione del diritto di famiglia e del diritto del lavoro nei cambiamenti sociali del nostro paese</i>	161
ROBERTO CARATTOZZOLO, <i>L'accesso ai servizi bancari e finanziari quale strumento di riequilibrio nei rapporti tra coniugi</i>	168
SANTA DE MARCO, <i>La fiscalità dei patti di famiglia</i>	177
MARIA VITTORIA SERRANÒ, <i>Il nucleo familiare e la capacità contributiva: evoluzione storica e prospettive "de iure condendo"</i>	187

LA FISCALITÀ DEI PATTI DI FAMIGLIA AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE E LE ATTRIBUZIONI COMPENSATIVE

SANTA DE MARCO*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La disciplina dei patti di famiglia nel diritto tributario con riferimento alle imposte indirette – 3. La fiscalità delle attribuzioni compensative ai legittimari non assegnatari. – 4. Brevi considerazioni conclusive.

1. *Introduzione*

Con la precisa finalità di semplificare il passaggio generazionale, il legislatore con la L. n.55/2006, ha introdotto l'istituto del patto di famiglia, disciplinato dall'art. 768-bis c.c., ossia il contratto con il quale l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda o la titolarità di partecipazioni societarie ad uno o più discendenti¹.

Il legislatore - derogando ad un principio fondamentale dell'ordinamento di divieto dei patti successori - ha inteso tutelare il naturale passaggio generazionale, tentando di porre rimedio ai possibili conflitti tra gli eredi, preservando allo stesso tempo il valore economico dell'attività trasferita².

Il contratto, essendo un atto di liberalità, deve essere redatto come atto pubblico, ai sensi dell'articolo 768-ter c.c. e coinvolge innanzitutto il disponente, che cede l'azienda o le partecipazioni societarie, e il beneficiario (assegnatario), che le riceve. Naturalmente, oltre all'assegnatario, devono partecipare anche tutti gli altri soggetti che, in quel momento, sarebbero legittimari se si aprisse la successione, come disciplinato dall'articolo 768-*quater* c.c.

La stipula di questo accordo prevede, infatti, due effetti traslativi: il primo riguarda il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni ad uno o più discendenti individuati come beneficiari (legittimari assegnatari); il secondo è rappresentato dalla liquidazione (denaro o beni) erogata da parte dei legittimari assegnatari a favore dei legittimari non assegnatari³, in proporzione al valore della propria quota di legittima.

* Ricercatrice di diritto tributario, Università di Messina.

¹ A. ZOPPINI, *Profili sistematici della successione "anticipata" (note sul patto di famiglia)*, in Riv. Dir. civ., 2007, 3, 288.

² A tal riguardo, il legislatore con la finalità di delimitare le eventuali liti tra gli eredi, ha previsto delle norme specifiche, in particolare con l'art. 768-*quater*, c. 1, c.c., afferma che al patto di famiglia "devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore". Con l'art. 768-*quater*, c. 2, c.c., invece, ha previsto che "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 c.c. e seguenti; i contraenti possono convenire che la liquidazione, in tutto o in parte, avvenga in natura".

³ Sul punto la Corte di Cassazione con l'ordinanza del 21/11/2018 n. 32823, afferma che "al fine di agevolare il trapasso gestionale, la legge prevede la possibilità che gli oneri economici della acquisizione siano dilazionati

La finalità di questo istituto è, dunque, quello di anticipare gli effetti della successione, traferendo l'azienda o le partecipazioni sociali al beneficiario, individuato come particolarmente abile a proseguire l'attività, tutelando nel contempo i legittimari non assegnatari, cui spetta come detto precedentemente una liquidazione compensativa da parte del beneficiario. E' importante rilevare che le attribuzioni compensative ai legittimari non assegnatari, non rappresentano un atto di liberalità, bensì un obbligo imposto ai sensi dell'art. 768 quater, c.2, c.c., con cui il legittimario assegnatario dovrà liquidare, sia in denaro, sia in natura, un importo corrispondente al valore delle quote, come previsto dagli artt. 536 ss c.c., a meno che questi non vi rinunzino in tutto o in parte.

Ai fini fiscali, il patto di famiglia è assoggettato alla disciplina dell'imposta di donazione e successione, determinata in base alle aliquote e le franchigie previste dall'art. 56 del D.Lgs. n.346/1990.

L'aspetto che riteniamo particolarmente complesso e interessante, sul quale vogliamo incentrarci con il presente contributo, attiene proprio al trattamento fiscale dei patti di famiglia, prestando maggiore attenzione alle attribuzioni compensative erogate a favore dei legittimari non assegnatari, la cui applicazione delle aliquote sull'imposta di donazione non è pacifica. La mancanza di una disciplina specifica, nel corso del tempo ha dato luogo a contrapposti orientamenti giurisprudenziali ed interpretazioni ondivaghe da parte dell'Agenzia delle Entrate⁴.

Prendendo le mosse da questo nuovo contesto normativo, dall'esclusione dal regime agevolativo previsto solo per i legittimari assegnatari (ai sensi dell'art. 3, c. 4-ter, D. Lgs n. 346/1990)⁵, dall'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, nonché dai diversi documenti di prassi, tra cui la recente Risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2025, n.12, si profilano interessanti spunti di riflessione sulla tematica *de qua*, che si affronterà nel prosieguo.

2. La disciplina dei patti di famiglia nel diritto tributario con riferimento alle imposte indirette

Preliminarmente evidenziamo che i patti di famiglia rientrano nell'alveo degli atti a titolo gratuito da cui consegue l'applicazione dell'imposta di donazione, sia per i trasferimenti dell'azienda o delle partecipazioni nei confronti dei beneficiari, sia per le compensazioni patrimoniali erogate a favore dei legittimari non assegnatari⁶. Chiaramente trattandosi di

mediante il pagamento dei legittimari non assegnatari in un momento successivo al patto di famiglia; e ciò in forza di un nuovo contratto dichiaratamente collegato al primo, ed al quale partecipino gli stessi soggetti di questo (art. 768 quater, 3 co.)”.

⁴ Si veda M. BASILAVECCHIA, *Il patto di famiglia: dove il diritto unisce, il Fisco (e la giurisprudenza) dividono*, in *Corr. trib.*, 2019, 267.

⁵ D. STEVANATO, *L'agevolazione delle trasmissioni d'impresa nel tributo successorio*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 4, 2007, 587; G. ZIZZO, *I trasferimenti di azienda e partecipazioni sociali per successione o donazione*, in *Corriere Tributario*, 11, 2007, 1351

⁶ La Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 3/2008, chiarisce che “il patto di famiglia è riconducibile nell'ambito degli atti a titolo gratuito, in quanto: da una parte, è caratterizzato dall'intento - non prettamente donativo - di prevenire liti ereditarie e lo smembramento di aziende o partecipazioni societarie ovvero l'assegnazione di tali beni a soggetti inidonei ad assicurare la continuità gestionale degli stessi; ¾ dall'altra parte, non comporta il pagamento di un corrispettivo da parte dell'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, ma solo l'onere in capo a quest'ultimo di liquidare gli altri partecipanti al contratto, in denaro o in natura”. In tal senso si esprime anche la Corte di Cassazione, tra tutte si vedano, sent. nn.32823/2018, 29506/2020.

trasferimenti *inter vivos* si esclude l'applicazione dell'imposta di successione che caratterizza i trasferimenti *mortis causa*.

Premesso ciò, occorre interrogarsi sull'applicazione dell'imposta di donazione al patto di famiglia valutando gli effetti che ne conseguono e le criticità che emergono. In via del tutto generale, questo istituto regolamentato dalla L. n.55/2006 che trae origine dalla raccomandazione della Commissione UE del 7 dicembre 1994 (94/1069/CEE) la quale, nell'incitare gli Stati membri ad esortare il passaggio generazionale delle piccole e medie imprese, si focalizza anche sul c.d. onere fiscale, ritenuto tra le principali cause ostative per i patti di famiglia, rilevando che "il pagamento delle imposte di successione o di donazione rischia di mettere in pericolo l'equilibrio finanziario dell'impresa e quindi la sua sopravvivenza".

All'introduzione di questo interessante e innovativo istituto civilistico disciplinato dall'art. 768 bis c.c., non è seguita immediatamente una disciplina fiscale specifica, generando una lacuna normativa⁷. Un punto di svolta, in tema di adozione dei patti di famiglia, invece si è avuto con la Legge Finanziaria del 2007, (art. 1, comma 78, lett. a) , L. 27 dicembre 2006, n. 296), che al comma 4-ter, dell'articolo 3 del D. Lgs. 346/1990 (TUS), ha contemplato l'esenzione dall'imposta di successione e donazione dei trasferimenti di azienda, rami di azienda e/o partecipazioni sociali⁸ operate anche tramite i patti di famiglia, a vantaggio dei discendenti e del coniuge.

Affinché operi appieno la portata agevolativa della norma è necessario che ricorrano dei requisiti soggettivi e oggettivi: il primo richiede che il beneficiario sia un discendente in linea retta e il coniuge del disponente; il secondo, invece, prevede che il beneficiario dell'azienda o delle partecipazioni sociali - con un'espressa dichiarazione - si impegna a continuare l'attività d'impresa o a mantenere il controllo della società per almeno cinque anni dalla data del trasferimento. In assenza dei requisiti previsti decade la possibilità di poter usufruire delle agevolazioni fiscali trovando applicazione l'imposta di donazione in misura ordinaria, in relazione alle aliquote e le franchigie previste dall'art. 56 del D.lgs. 346/90.

Il legislatore con l'intento di delimitare ulteriormente il perimetro entro il quale opera l'agevolazione, per effetto del D. lgs. n. 139/2024, ha riformulato l'art. 3, c. comma 4-ter, D. Lgs n. 346/1990, precisando in modo dettagliato le distinte ipotesi in cui sia trasferita l'azienda o rami di essa, oppure le quote di partecipazioni.

In altri termini, con la disciplina previgente (valida fino al 31 dicembre 2024), l'agevolazione in esame era prevista solo per il trasferimento delle partecipazioni o società che svolgono attività d'impresa, pertanto, questo vincolo presupponeva che venissero escluse le società senza impresa (es. holding familiari, società immobiliari, società cooperative di mutua assicurazione, etc), limite peraltro avvalorato sia dall'Agenzia delle entrate (risposta n. 552/2021), sia dalla giurisprudenza di legittimità (Corte cass. sent. 6082/2023).

Il legislatore - con il D. Lgs. n.139/2024, nel comma 4-ter - nel tenere distinte le ipotesi dei trasferimenti di aziende o rami aziendali e di quote o azioni di società di capitali o quote

⁷ M.G. TRAPANESE, *Tassazione del patto di famiglia e tutela del passaggio generazionale*, in *Tax News*, 24 aprile 2024, 1; M. CLÒ, *La corte di cassazione torna a pronunciarsi sul trattamento fiscale, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, applicabile ai patti di famiglia*, in *Tax News*, 21 dicembre 2022, 1.

⁸ V. MASTROIACOVO *Imposizione indiretta del passaggio generazionale dell'azienda tra regimi agevolati e criticità di sistema*, in V. FICARI – V. MASTROIACOVO., (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, Torino, 2014, 668; P. PURI, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, 603; M. BASILAVECCHIA, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari. Le implicazioni del patto di famiglia. Aspetti sistematici*, in *Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato*, Milano, 2006; M. BEGHIN, *Il patto di famiglia tra profili strutturali e aspetti problematici*, in *Corriere Tributario*, 45, 2006, 3543.

di diverse società, ha eliminato il vincolo dell'attività d'impresa per particolari tipi di trasferimenti, consentendo di usufruire dell'agevolazione in esame anche nell'ipotesi di passaggio generazionale delle società senza impresa, purchè vi sia la prosecuzione dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento o il mantenimento del controllo. In definitiva, il riformulato art. 3, comma 4-ter, chiarisce che per poter godere del regime agevolativo, il requisito dell'esercizio dell'attività d'impresa, ricorre nell'ipotesi di trasferimento di azienda o ramo di essa, invece, come detto precedentemente per le altre società (senza impresa) devono sussistere i requisiti del controllo e della prosecuzione dell'attività nei limiti previsti dalla norma in esame.

Stante il costante orientamento di prassi dell'A. E., queste agevolazioni trovano attuazione solo a favore del legittimario assegnatario; quindi, non si può avvalere il legittimario non assegnatario. In buona sostanza, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale delle donazioni, prevedendo l'esenzione prevista dall'art. 3, c. 4-ter, del D.lgs. 346/1990, solo ed esclusivamente per il trasferimento ai legittimati assegnatari, precludendo questa agevolazione ai legittimari non assegnatari.

Se da un lato, recentemente, il legislatore ha mostrato maggiore *ouverture* estendo questo regime agevolativo anche nell'ipotesi di società senza impresa; tuttavia, il problema principale rimane il fatto che questa agevolazione non si applica ai legittimari non assegnatari, creando quindi una disparità di trattamento.

Segnatamente, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.3/E del 2008, nell'identificare il patto di famiglia come "atto a titolo gratuito non prettamente donativo", ha chiarito che l'esenzione riconducibile al c. 4-ter si riferisce solo al trasferimento d'azienda o di partecipazioni sociale, pertanto, le compensazioni in denaro o in natura dovevano essere assoggettate all'imposta di donazione in misura ordinaria.

Sul punto, in dottrina si sono formate contrapposte interpretazioni, la prima⁹ maggioritaria sostiene che in virtù della valutazione unitaria dell'operazione negoziale ed il "collegamento funzionale"¹⁰ tra le differenti attribuzioni effettuate, ne discende che la disciplina agevolativa debba applicarsi a tutte le attribuzioni del patto di famiglia, quindi, anche alle attribuzioni compensative in virtù dell'unitarietà dell'istituto ed in relazione al "riconoscimento della natura gratuita/liberale, coerente alla ratio del complessivo intervento normativo volto a incentivare la trasmissione familiare dell'impresa"¹¹

Concordando con quanto osservato in dottrina¹² <<sorge allora il dubbio che proprio un'interpretazione testuale (con risultato "dichiarativo", non "estensivo", né tantomeno "analogico" della disposizione imponga di "non assoggettare" al tributo non solo le attribuzioni agli assegnatari, ma anche le liquidazioni agli assegnatari virtuali, così che l'imponibile agevolato corrisponda al valore dell'azienda o delle partecipazioni trasferite>>.

La seconda¹³, invece, sostiene che le compensazioni liquidate a favore dei legittimari non assegnatari rappresentano una liberalità erogata dal disponente, per cui ai fini impositivi

⁹ A. FEDELE, *La Cassazione e il "patto di famiglia"*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 22 gennaio 2019, ID, *La Cassazione aggiusta il tiro sul regime fiscale del patto di famiglia*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 31 dicembre 2020, V. FICARI, *La Fiscalità della trasmissione familiare della ricchezza e dei patti di famiglia*, in Riv. Tri. Dir. Trib., 2, 2021, 322; G. GAFFURI, *Imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2006, 500.

¹⁰ A. TURCHI, *Diritto tributario di famiglia*, Torino, 2022, 301.

¹¹ V. FICARI, op. ult. cit., 322.

¹² Così A. FEDELE, *La Cassazione aggiusta il tiro sul regime fiscale del patto di famiglia*, cit., 2.

¹³ M. BASILAVECCHIA, A. PISCHETOLA, Studio CNN, n.47- 2007/T, *Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1, comma 78, legge 27/12/2006 n. 296* (c.d. Finanziaria 2007), evidenziano che "si ha ragione di pensare che con la detta espressione si possano intendere tutte le fattispecie negoziali derivativo-constitutive

è importante prendere in considerazione il rapporto di parentela tra il disponente e i legittimari non assegnatari.

In tal caso, dunque, le liquidazioni compensative erogate a favore dei legittimari non assegnatari saranno assoggettate all'applicazione delle franchigie previste ai fini dell'imposta di donazione.

Sulla questione è intervenuta la Corte di Cassazione che, con diverse pronunce tra cui la sent. n. 29506 del 24 dicembre 2020, ha precisato l'esclusione dell'esenzione di cui all'art. 3, c. 4-ter, D. Lgs. n.346/1990, in relazione all' "inestensibile indicazione legislativa", ha affermato che le liquidazioni compensative si considerano escluse dall'esenzione, visto che "la norma, come qualsiasi previsione agevolativa non può che essere di stretta interpretazione, in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario", pertanto, l'agevolazione può applicarsi solo per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni sociali¹⁴.

E' logico intuire come questo trattamento diversificato renda poco incentivante il passaggio generazionale, determinando una "frattura sul piano sistematico"¹⁵, poiché in realtà il regime di *favor* si individua nel trasferimento al beneficiario dell'azienda o delle partecipazioni sociali e non, invece, nella fase successiva delle liquidazioni compensative.

In tale contesto, in virtù del principio di uguaglianza, siamo in presenza di una disparità di trattamento che non sembra sia suffragata da una valida giustificazione riconducibile a interessi meritevoli di tutela e costituzionalmente protetti¹⁶, peraltro, non ci sembra che sia coerente con la *ratio* della norma volta ad incentivare il passaggio generazionale, preservando la sopravvivenza dell'azienda.

Anche se la Corte Costituzionale si è già pronunciata sulla legittimità dell'articolo 3, comma comma 4-ter, del D. Lgs. n. 346/1990, con la sentenza n. 120/2020¹⁷, confermando che la norma è legittima, risulta difficile giustificare l'esenzione solo a favore dei beneficiari. I legittimari non assegnatari, pur avendo un collegamento stretto con l'assegnazione dell'azienda e una chiara connessione funzionale¹⁸ con essa, sono comunque soggetti a imposizione.

(contrassegnate dalla connotazione della 'liberalità') all'uopo idonee ad assicurare (almeno laddove abbiano ad oggetto compendi aziendali) la traslazione della gestione del bene produttivo: e pertanto - oltre le cessioni nella loro configurazione paradigmatica anche - le costituzioni di usufrutto, le sub-cessioni di usufrutto da parte dell'usufruttuario (laddove non vietate dal titolo), le cessioni effettuate sia pure con riserva di disporre di cose determinate (ai sensi dell'art. 790 c.c.) o con condizione di reversibilità (ai sensi dell'art. 791 c.c.)".

¹⁴ Per maggiori approfondimenti sulla sentenza in esame, si veda, tra gli altri. T. TASSANI, *La Cassazione (ri)definisce il regime fiscale del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 24 gennaio 2021.

¹⁵ Così A. TURCHI, ult. op. cit., p. 302.

¹⁶ F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, 1 ss.

¹⁷ Per maggiori approfondimenti si vedano, tra tutti, G. CORASANITI, *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Dir. Prat. Trib.*, 91, 5, 2020; D. STEVANATO, *Successioni d'impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 5; M. TRIVELLIN, *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, 145; S. CANNIZZARO, *Il passaggio generazionale dell'impresa ai fini dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni nel pensiero della Corte costituzionale tra ratio del prelievo, razionalità dell'esenzione e spinte innovative sul ruolo del giudice*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 1, 2021, 133.

¹⁸ Cfr. A. MARINELLO, *Patto di famiglia e imposta di successione: luci ed ombre nella giurisprudenza*, in *Taxnews*, 7 febbraio 2022, il quale attentamente osserva che «anche volendo valorizzare il mero dato testuale dell'art. 3, co. 4-ter), invero, questo orientamento non appare del tutto convincente. La disposizione stabilisce infatti un trattamento preferenziale per i "trasferimenti" di aziende e di partecipazioni, il cui valore non può che risultare composto anche dalle liquidazioni che l'assegnatario è tenuto *ex lege* ad effettuare nei confronti dei legittimari pretermessi.

Sicuramente è da sottolineare che l'interesse fiscale, così come sembra, non può certamente derogare ai principi di proporzionalità e ragionevolezza; pertanto, ci si auspica che il legislatore, con ulteriori provvedimenti, possa prevedere delle misure volte a rispettare l'equo contemperamento degli interessi, nel rispetto dei principi di proporzionalità e della congruenza del mezzo al fine preposto.

3. La fiscalità delle attribuzioni compensative ai legittimari non assegnatari

Acclarato che non è possibile applicare l'agevolazione a favore dei legittimari non assegnatari occorre esaminare il trattamento fiscale delle "attribuzioni compensative", ai fini dell'imposta sulle donazioni, vale a dire le liquidazioni erogate dal legittimario assegnatario nei confronti dei legittimari non assegnatari, cioè coloro i quali non hanno ricevuto l'azienda o le partecipazioni sociali, ma sono liquidati dal beneficiario.

Il caso tipico del patto di famiglia con attribuzione compensativa ad esempio è quello riguardante il genitore con più figli, che designa solo un figlio come legittimario assegnatario perché ritenuto più idoneo a svolgere l'attività d'impresa, ma agli altri figli, legittimari non assegnatari, spetta da parte del fratello legittimario assegnatario una liquidazione compensativa a causa della mancata assegnazione.

In particolare, il legislatore non ha previsto una disciplina specifica per il trattamento fiscale delle attribuzioni compensative, infatti, l'applicazione delle aliquote inerenti l'imposta di donazione ha dato luogo a differenti orientamenti interpretativi tra la giurisprudenza e l'Agenzia delle entrate.

Procedendo rapidamente a ricostruire con ordine le differenti posizioni, evidenziamo che secondo la più risalente prassi dell'Agenzia delle entrate¹⁹, l'esenzione in oggetto «si applica esclusivamente con riferimento al trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, e non riguarda anche le attribuzioni di somme di denaro o di beni eventualmente posti in essere dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali in favore degli altri partecipanti al contatto, per cui rientrano nell'ambito applicativo dell'imposta delle successioni e donazioni», con applicazione del regime ordinario, per cui vanno interpretate come attribuzioni tra soggetti collaterali (vale a dire tra fratelli) assoggettate ad aliquota del 6%, con una franchigia pari a 100.000 euro per ogni soggetto

In buona sostanza, secondo l'orientamento di prassi era applicata l'aliquota più onerosa poiché, l'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter, del D. Lgs. n. 346/1990, era consentita solo nei confronti del legittimario assegnatario.

La Corte di Cassazione, invece, nel corso del tempo si è espressa con due orientamenti contrapposti, il primo (ordinanza n. 32823/2018), che affermava che per le attribuzioni compensative l'imposta di donazione deve essere determinata in relazione al rapporto che sussiste tra il legittimario assegnatario e non assegnatario. Successivamente, la Suprema

E se tali attribuzioni rappresentano una parte del valore dell'azienda o delle partecipazioni trasferite, l'agevolazione dovrebbe ragionevolmente riferirsi alla vicenda "oggettiva" del trasferimento, considerata nel suo complesso.

¹⁹ Tra tutte si vedano le circolari 22 gennaio 2008, n. 3/E, (paragrafo 8.3.2) e 29 maggio 2013, n. 18/E, (paragrafo 5.3.2).

Corte²⁰, superando il precedente orientamento, invece, rileva che le attribuzioni compensative – nonostante siano erogate dal legittimario assegnatario devono essere annoverate come donazioni che promanano dal disponente, poiché ai fini fiscali occorre considerarla come una liberalità del disponente nei confronti dei legittimari non assegnatari.

La Corte di Cassazione²¹ ha in definitiva affermato che “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”. In tal caso, infatti alle attribuzioni compensative sarà applicata l’imposta di donazione con aliquota del 4% sul valore economico dell’azienda o delle partecipazioni trasferite tenendo conto che ogni discendente beneficiario usufruisce della franchigia di 1 milione di euro, determinata in relazione al rapporto di parentela o di coniugio che sussiste tra il disponente e il legittimario non assegnatario del patto di famiglia.

E’ evidente che le diverse posizioni interpretative tra dell’Amministrazione Finanziaria e la giurisprudenza di legittimità, nel corso del tempo hanno dato luogo ad un contenzioso notevole. A dipanare queste divergenze interpretative è intervenuta recentemente l’Agenzia delle entrate, con la Risoluzione del 14 febbraio 2025, n. 12, che rivede la precedente posizione adeguandosi all’orientamento maggioritario della dottrina e della Corte di Cassazione, considerando tutte le attribuzioni compensative – oggetto del patto di famiglia – come se fossero effettuate direttamente dal disponente, per cui è irrilevante che siano poste in essere dal legittimato assegnatario.

In definitiva, l’imposta di donazione si applica in relazione al vincolo familiare tra disponente e legittimario non assegnatario a nulla rilevando il rapporto tra assegnatario e legittimario.

Riteniamo, pertanto, che la circolare in esame abbia fornito un’interpretazione volta a garantire maggiore coerenza sistematica della disciplina fiscale dei patti di famiglia, poiché allineandosi alla posizione maggioritaria della dottrina e all’ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, individua la liquidazione come - un onere ai sensi dell’art. 58, comma 1, del Testo Unico sulle Successioni e Donazioni (D. Lgs. 346/1990) - collegato alla donazione dell’azienda, pertanto, riconducibile a una liberalità indiretta del disponente a favore dei legittimari non assegnatari, per cui, ai fini impositivi “contiene più atti di liberalità dell’imprenditore, una a favore del beneficiario del trasferimento e le altre a favore degli altri legittimari non assegnatari”²².

In termini concreti, ciò si traduce in una misura più vantaggiosa per i contribuenti legittimari non assegnatari, i quali sulle attribuzioni compensative applicheranno un’aliquota del 4% con una franchigia di 1 milione di euro, accogliendo pacificamente che debba applicarsi quella più vantaggiosa.

²⁰ Tra le tante, si vedano, Corte di Cassazione sentenza n.29506/2020, ordinanze nn. 19561/2022, .6077/2023, 19627/2024. Nella giurisprudenza di merito più recente, tra tutte, si veda la CGT di primo grado di Bergamo, sentenza n. 252/2024, di Bari sentenza n. 2626/2024, di Verona sentenza n. 267/2024.

²¹ Così, Corte Cassazione, ordinanza 19627/2024, n. 19627

²² Corte di Cassazione, sentenza n. 29506/2020.

4. *Brevi considerazioni conclusive*

Alla luce delle considerazioni precedentemente svolte riteniamo che attualmente la disciplina fiscale dei patti di famiglia non abbia contribuito ad incentivare i risultati sperati sull'adozione dell'istituto, a causa delle notevoli incertezze interpretative e applicative, non tralasciando in talune ipotesi anche delle contraddizioni sostanziali.

Volgendo la nostra attenzione all'imposta di donazione, certamente il superamento delle divergenze interpretative ad opera della Risoluzione in esame, sull'individuazione delle aliquote e delle franchigie da applicare alle attribuzioni compensative, ha avuto un ruolo determinante ai fini applicativi, mitigando l'imposizione, arginando il contenzioso potenziale e agevolando solo in parte l'applicazione del passaggio generazionale, quindi della successione dell'impresa, che coinvolge tutti i soggetti del patto di famiglia.

Ciononostante, l'Agenzia delle entrate ribadisce ancora una volta l'orientamento già espresso con le precedenti circolari n. 3/E del 2008 e 18/E del 2013, confermando che l'esenzione in oggetto, si applica al ricorrere dei requisiti previsti dalla normativa in vigore, solo a favore dei beneficiari dell'azienda o delle partecipazioni societarie e non alle attribuzioni compensative.

Ebbene, ci si sarebbe aspettati che il legislatore delegato con il D. Lgs. n.139/2024 - nell'ambito della recente riforma operata sui casi di esenzione del passaggio generazionale delle società senza impresa - avesse esteso e di conseguenza consentito l'agevolazione fiscale anche alle attribuzioni compensative a favore dei legittimari non assegnatari.

Segnatamente, come osservato precedentemente rileviamo che limitando l'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, solo ai beneficiari dell'azienda o delle partecipazioni societarie, rappresenta un'evidente disparità di trattamento e incoerenza sistematica, in considerazione della valutazione unitaria²³ della dichiarazione negoziale ed in relazione al collegamento funzionale tra le diverse attribuzioni. Ci sembra, infatti, che non sia coerente con l'unitarietà della causa che individua il patto di famiglia come diversi atti di liberalità del disponente²⁴, destinati sia ai beneficiari, sia ai legittimari non assegnatari.

L'art. 768 *bis* c.c. e l'art. 3, comma 4-ter, D. Lgs. n.346/1990 - secondo quanto suggerito dalla raccomandazione della Commissione UE del 7 dicembre 1994 (94/1069/CEE)-avrebbero dovuto agire anche sul c.d. onere fiscale, incentivando il passaggio generazionale delle piccole e medie imprese, obiettivo che attualmente non sembra essere stato raggiunto per via della scarsa adozione dell'istituto.

Ovviamente è da sottolineare che l'interesse fiscale non può certamente derogare ai principi di proporzionalità e ragionevolezza. Alla luce dei contributi offerti dalla dottrina²⁵ e

²³ Si veda, M. BASILAVECCHIA, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari, le implicazioni del Patto di f. , aspetti sistematici*, *ibidem* .p. 197, il quale attentamente evidenzia che, se si dovesse considerare un'imposizione frammentaria riconducibile a tutte le fasi che caratterizzano i patti di famiglia, non va sottaciuto che " il legislatore avrebbe introdotto un istituto di riconosciuta utilità economica e sociale, ma strutturato in una forma complessa che, se sottoposta a tassazione con riguardo alla separata considerazione di ciascun elemento della fattispecie, avrebbe dato luogo a un regime fiscale nettamente più gravoso di quello che si realizza a seguito della successione ereditaria... con la conseguenza che di fatto non sarebbe conveniente farvi ricorso."

²⁴ Cfr. V. FICARI, op. ult. cit., p. 322.

²⁵ Sul principio di ragionevolezza nel diritto costituzionale si vedano, tra gli altri, L. PALADIN, *Ragionevolezza (principio di)*, in Enc. dir., I, Milano, 1997; A.M. SANDULLI, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in Diritto e società, 1975, 565; V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1984, 367;

dalla giurisprudenza più significativa²⁶, si individua un denominatore comune al principio di uguaglianza e a quello di ragionevolezza²⁷, identificabile nel principio di proporzionalità²⁸.

Ci si auspica che il legislatore possa intervenire rivedendo le agevolazioni di cui all'art. 3, comma 4-ter, D. Lgs. n.346/90, rimodulando l'agevolazione e calibrandola ai fini applicativi secondo il principio della proporzionalità e della congruenza al fine extrafiscale preposto, mediante una disciplina unitaria.

Nonostante la Corte di Cassazione con la sentenza n.120/2020 si sia già espressa sulla legittimità costituzionale della disposizione in esame, non si è preclusa però di rilevare le perplessità in merito all'applicazione dell'agevolazione, che opera indipendentemente dalle dimensioni dell'impresa, trascurando di valutare particolari congiunture economiche sfavorevoli o di indici dai quali si evince l'oggettiva difficoltà dei discendenti di corrispondere l'imposta, agevolando, invece i beneficiari dell'azienda anche nell'ipotesi in cui si tratti di una grande impresa quale ad esempio una multinazionale.

L. D'ANDREA, *Ragionevolezza e legittimazione del sistema*, Milano, 2005, 63; T. MARTINES- G. SILVESTRI, *Diritto Costituzionale*, Milano, 2024, 551 ss. Nel diritto tributario, tra tutti, si vedano, M.V. SERRANÒ, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in Riv. trim. dir. trib., 2014, 875, la quale chiarisce che “la genesi di tale principio è da attribuirsi al diritto tedesco che individuava tre requisiti (livelli o gradini) della proporzionalità: idoneità (Geegnetheit), necessari età (Erforderlichkeit) e proporzionalità (Verhältnismäßigkeit). Idoneità del mezzo rispetto all'obiettivo perseguito, necessità che la misura adottata sia conforme, appunto, a controllo di proporzionalità e, pertanto, non esista un altro mezzo efficace nella medesima misura (insostituibilità del mezzo); proporzionalità in senso stretto da intendersi come una legittima proporzione fra la limitazione dei diritti dei cittadini e le finalità pubbliche perseguite e, dunque, come temperamento tra interesse pubblico e posizione dei privati”; A.MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012, 235; D. COPPA, *I principi di proporzionalità e di offensività nell'interpretazione [poco] costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 614 ss.; G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, Milano, 2024.

²⁶ Tra le tante, è particolarmente interessante la sentenza della Corte costituzionale n. 1130 del 1988, la quale nell'evidenziare il rapporto tra ragionevolezza e proporzionalità, così chiarisce: “il giudizio di ragionevolezza, lungi dal comportare il ricorso a criteri di valutazione assoluti e astrattamente prefissati, si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che intende perseguire, tenuto conto delle circostanze e delle limitazioni concretamente sussistenti”. E tuttavia “l'impossibilità di fissare in astratto un punto oltre il quale scelte di ordine quantitativo divengono manifestamente arbitrarie e, come tali, costituzionalmente illegittime, non può essere validamente assunta come elemento connotativo di un giudizio di merito, essendo un tratto che si riscontra [...] anche nei giudizi di ragionevolezza”. Si veda anche Corte Costituzionale ordinanza n. 341 del 2000.

²⁷ Si veda J. LUTHER, *Ragionevolezza (delle Leggi)*, in Dig. It. Disc. Pubbl., XII, Torino 1997, il quale in merito al principio di ragionevolezza, così si esprime “La Corte costituzionale parla oramai da tempo del ‘rispetto della ragionevolezza e degli altri principi costituzionali’ (sent. n. 81/1963), qualificandola ora come ‘principio costituzionale’, ora come ‘canone’ o ‘regola’. Anche gran parte della dottrina usa tali termini senza dare spiegazioni, mentre alcuni autori negano che si possa parlare di un principio costituzionale (autonomo), senza tuttavia fornire una definizione alternativa”.

²⁸ Così F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, 96, il quale proprio in relazione all'intima connessione tra l'art. 3 e il 1° comma dell'art. 53 Cost., attentamente osserva che «il sostanziale riassorbimento da noi operato nelle pagine precedenti, dell'art. 53, comma 1, nell'art. 3 Cost. – che permette di raggiungere tale risultato interpretativo non deve meravigliare. ... e si capisce che, se l'uguaglianza deve essere assunta ex art. 3, 2° comma, Cost., non solo come formale parità di trattamento, ma anche come regola fondamentale e autosufficiente di razionalità, coerenza e congruità – che prevale su ogni altra regola attinente ai criteri di riparto dei carichi pubblici – e se, quindi, deve essere intesa come effettiva, sostanziale uguaglianza di concorso alle pubbliche spese a parità di situazioni”.

Condividendo i dubbi evidenziati dalla Corte di Cassazione, certamente sarebbe doveroso parametrare l'agevolazione in relazione alle dimensioni dell'azienda, tutelando le esigenze sociali ed il passaggio generazionale alla quale dovrebbe rispondere²⁹.

Ebbene, più che un auspicio ci sembra che l'intervento del legislatore sia necessario per esigenze di uguaglianza affinché in modo univoco e nel rispetto dei principi di proporzionalità e ragionevolezza possa regolamentare in modo "neutrale gli effetti tributari dei trasferimenti di aziende e partecipazioni effettuati in occasione e in ottemperanza dei patti di famiglia"³⁰.

Alla luce di ciò, per quanto concerne il rapporto che intercorre tra il principio di uguaglianza e proporzionalità, evidenziamo come spesso quest'ultimo si identifica come parametro fondamentale ai fini della verifica dello strumento utilizzato per l'effettivo raggiungimento del fine che, nel caso in esame non sembra che sia stato raggiunto.

²⁹ S. CANNIZZARO, *Il passaggio generazionale dell'impresa ai fini dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni nel pensiero della Corte costituzionale tra ratio del prelievo, razionalità dell'esenzione e spinte innovative sul ruolo del giudice*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 1, 2021, 144.

³⁰ Così V. FICARI, *op. ult.cit.*, 316.