

19561.22



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Oronzo De Masi	Presidente
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere
Dott.ssa Milena Balsamo	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore
Dott.ssa Antonella Dell'Orfano	Consigliere

ha pronunciato la seguente

Oggetto

IMPOSTA  
DONAZIONE  
PATTO DI FAMIGLIA

Ud. 24/5/2022 CC

R.G.N. 32727/2019

Rep.

Cea. 19561

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 32727/2019 R.G., proposto

**DA**

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

**RICORRENTE**

**CONTRO**

(omissis), (omissis), (omissis) e (omissis)

(omissis), rappresentati e difesi dall'Avv. (omissis), con studio in (omissis), ove elettivamente domiciliati, giusta procura in calce al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

**CONTRORICORRENTI**

**AVVERSO**

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia – Sezione Staccata di Brescia il 28 marzo 2019 n. 1451/25/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 24 maggio 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

**RILEVATO CHE:**

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia – Sezione Staccata di Brescia il 28 marzo 2019 n. 1451/25/2019, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione dell'imposta di donazione in dipendenza del "*patto di famiglia*", con il quale, a mezzo di rogito notarile del 21 novembre 2014, (omissis) aveva assegnato al figlio (omissis) la quota di compartecipazione nella " (omissis) S.r.l.", nella misura del 39,89% del capitale sociale, con il consenso delle figlie (omissis) (omissis) e (omissis), salva la liquidazione dei diritti loro spettanti in veste di future legittimarie, e della "*liquidazione in adempimento di patto di famiglia*", con il quale, a mezzo di rogito notarile del 21 novembre 2014, (omissis) aveva attribuito a (omissis) e (omissis), a tacitazione dei diritti di legittima, le quote di compartecipazione nella " (omissis) S.r.l.", nelle misure, rispettivamente, del 3,21% e del 10,66% del capitale sociale, ha accolto l'appello proposto da (omissis), (omissis), (omissis) e (omissis) nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cremona il 23 novembre 2016 n. 272/03/2016, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la sentenza di prime cure, sul presupposto che (omissis) e (omissis) avessero ricevuto l'attribuzione delle quote di compartecipazione nella " (omissis) S.r.l." dalla madre (omissis), ancorché

mediante l'onere adempiuto da (omissis) . Il ricorso è affidato ad un unico motivo. (omissis) , (omissis) (omissis), (omissis) e (omissis) si sono costituiti con controricorso. In prossimità dell'adunanza camerale, i controricorrenti hanno depositato memoria ex art. 380-*bis* cod. proc. civ..

### **CONSIDERATO CHE:**

Con unico motivo, si denunciano, al contempo, falsa applicazione degli artt. 768-*quater*, 1362 e 1363 cod. civ., nonché violazione degli artt. 3 e 7 del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la liberalità posta in essere con la liquidazione in adempimento del patto di famiglia fosse stata indirettamente compiuta da (omissis) - attraverso (omissis) - a favore di (omissis) e (omissis) .

### **RITENUTO CHE:**

**1.** Il motivo è infondato.

**1.1** La questione è stata specificamente ed approfonditamente esaminata da questa Corte (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 24 dicembre 2020, n. 29506) con soluzione condivisibile, che si ritiene di confermare e ribadire in questa sede.

**1.2** Preliminarmente, si valuta l'opportunità di una sintetica ricostruzione dell'istituto del "*patto di famiglia*" sul piano civilistico e sul piano fiscale.

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

Sin dall'anno 1994, l'Unione Europea aveva invitato l'Italia — ed anche quei Paesi (quali Francia, Belgio, Portogallo, Spagna e Lussemburgo) in cui il divieto dei patti successori è ancora

vigente — ad intervenire per abrogare o almeno ridurre l'ambito di operatività di tale divieto, nell'ottica di una tutela del patrimonio aziendale nel passaggio generazionale della gestione dell'impresa.

Nella raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994 (94/1069/CE) sulla successione delle piccole e medie imprese, si è constatato che, ogni anno, diverse migliaia di imprese sono obbligate a cessare la loro attività a causa di difficoltà insormontabili, inerenti alla successione dell'imprenditore, con ripercussioni negative sul tessuto economico imprenditoriale, nonché sui creditori e sui lavoratori che in tali aziende trovano impiego.

È stato anche evidenziato che la connessa perdita di posti di lavoro e di benessere economico è particolarmente deplorabile, perché non è dovuta alle forze di mercato, ma ad un'insufficiente pianificazione della successione ed all'inadeguatezza della legislazione di alcuni Stati membri, soprattutto in materia di diritto societario, successorio e fiscale. La Commissione ha, pertanto, ritenuto necessaria l'adozione di una serie di interventi volti a sensibilizzare, informare e formare gli imprenditori, affinché preparino efficacemente la loro successione fintanto che sono ancora in vita, al fine di aumentare le probabilità di riuscita della successione stessa, ed ha evidenziato l'esigenza di modificare le leggi degli Stati membri, al fine di rendere più razionali ed efficienti le norme successorie, che regolano il trasferimento delle imprese di piccole e medie dimensioni alla morte dell'imprenditore.

All'art. 1 della menzionata raccomandazione, vengono sinteticamente individuati gli obiettivi che essa si propone. È, infatti, stabilito, che: *«Gli Stati membri sono invitati ad adottare le misure necessarie per facilitare la successione nelle*



*piccole e medie imprese al fine di assicurare la sopravvivenza delle imprese ed il mantenimento dei posti di lavoro. In particolare, essi sono invitati ad adottare le misure più adeguate, a completamento del quadro giuridico, fiscale e amministrativo, al fine di: - sensibilizzare l'imprenditore ai problemi della successione e indurlo a preparare tale operazione finché è ancora in vita; - creare un contesto finanziario favorevole al buon esito della successione; - consentire all'imprenditore di preparare efficacemente la sua successione mettendo a sua disposizione gli strumenti adeguati; - assicurare la continuità delle società di persone e delle imprese individuali in caso di decesso di uno dei soci o dell'imprenditore; - assicurare il buon esito della successione familiare evitando che le imposte sulla successione ereditaria e sulla donazione mettano in pericolo la sopravvivenza o dell'impresa; - incoraggiare fiscalmente l'imprenditore a trasferire la sua impresa tramite vendita o cessione ai dipendenti, soprattutto quando non vi sono successori nell'ambito della famiglia».*

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

Si tratta della Legge 14 febbraio 2006 n. 55 (portante "Modifiche al codice civile in materia di patto di famiglia"), il cui art. 2 ha introdotto un nuovo capo (comprensivo della sequenza degli artt. 768-bis – 768-octies cod. civ.) nel titolo IV (divisione ereditaria) del libro II del codice civile (successioni).

È una riforma operata senza modificare la materia delle successioni, nel suo assetto complessivo, limitandosi il legislatore a ricondurre il patto di famiglia alla disciplina dei patti successori, quale deroga al corrispondente divieto (l'art.



1 della Legge 14 febbraio 2006 n. 55 ha premesso al primo periodo dell'art. 458 cod. civ. il seguente inciso: «*Fatto salvo quanto disposto dagli articoli 768-bis e seguenti,*»).

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

Viene disciplinato un nuovo contratto tipico (da stipularsi, a pena di nullità, nelle forme dell'atto pubblico), che si pone l'obiettivo di agevolare il trasferimento di aziende o di partecipazioni societarie all'interno del nucleo familiare, quando il disponente è ancora in vita. L'imprenditore può operare una sorta di *successione anticipata nell'impresa*, con l'accordo di tutti coloro che, in caso di apertura della successione, al momento della stipula del patto, assumerebbero la qualità di legittimari, in modo tale da regolare per tempo il passaggio generazionale nella gestione dell'impresa, evitando che, al momento della sua morte, l'azienda o le partecipazioni al capitale della società cadano nella comunione ereditaria (con il rischio di frazionamento in conseguenza della divisione).

Occorre sottolineare che, da un punto di vista oggettivo, il patto può riguardare esclusivamente l'azienda o le partecipazioni sociali dell'imprenditore. Non vi è spazio per ammettere un patto di famiglia che abbia ad oggetto le possibili altre voci che concorrono a formare il futuro *relictum* del disponente (il denaro, i crediti, la mobilia, gli immobili, ecc.), il



quale, ove stipulato, ricadrebbe nel divieto sancito dall'art. 458 cod. civ..

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

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

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

In tal senso, si è precisato che, con l'istituto, il legislatore ha inteso, altresì, prevenire liti tra gli eredi, che potrebbero compromettere l'assetto organizzativo predisposto dall'imprenditore per la propria azienda, così evitando il fenomeno della c.d. "*deriva generazionale*", ossia il fallimento della società connesso ad un'errata gestione dei profili legati alla successione nell'impresa. In tal modo, si garantisce la

stabilità del passaggio generazionale dell'azienda familiare, con un'anticipazione temporale delle vicende legate all'apertura della futura successione. Tale stabilità è garantita dal fatto che, una volta stipulato il patto, selezionati i discendenti idonei a proseguire l'attività di impresa e liquidati gli altri legittimari, questi ultimi non potranno più modificare la situazione successoria dell'azienda, come voluta e cristallizzata dall'imprenditore. Agli altri legittimari, rispetto ai beni di impresa oggetto del patto di famiglia, è preclusa l'azione di riduzione (artt. 553 ss. cod. civ.) o la richiesta di collazione. Il patto di famiglia si caratterizza essenzialmente per l'effetto preclusivo di ogni possibile contestazione e revisione dell'operazione al momento dell'apertura della successione (in termini: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 17 marzo 2021, n. 7429).

La prima previsione di rilievo, in tal senso, è data dal disposto del comma 1 dell'art. 768-*quater* cod. civ., ove è stabilito che al contratto «*devono*» partecipare il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari, ove nel momento della stipula si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore. Tale partecipazione è necessaria, e non facoltativa. Essa rende opponibile il patto a tutti i partecipanti e, soprattutto, assolve allo scopo di consentire nei confronti di questi ultimi l'adempimento degli obblighi previsti dalla legge a carico del beneficiario del trasferimento. Fondamentale è, infatti, considerare che, ai sensi del comma 2 dell'art. 768-*quater* cod. civ.: «*Gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie e devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti*».

All'atto della stipula del patto di famiglia sorge, dunque, un diritto di credito dei futuri legittimari, cui corrisponde, specularmente, l'obbligo del discendente beneficiario di provvedervi subito (senza aspettare l'apertura della successione). In altre parole, in virtù del patto di famiglia, la quota di legittima è, per legge, convertita in un diritto di credito immediatamente esigibile. I contraenti possono anche prevedere che tale liquidazione avvenga in tutto o in parte in natura, tant'è che il successivo comma 3 dello stesso art. 768-*quater* cod. civ. precisa che, come il denaro, anche i beni assegnati ai partecipanti al patto, che non siano gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali, sono imputati, secondo il valore attribuito in contratto, alle quote di legittima spettanti a questi ultimi.

**1.5** Il destinatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali deve, dunque, provvedere alla tacitazione dei non assegnatari mediante la corresponsione di una somma che, si badi bene, non soddisfa l'intera legittima, ma solo la porzione di essa che a ciascun legittimario spetterebbe sul singolo bene o sul complesso di beni oggetto di trasferimento che, stante l'efficacia immediata del patto, al momento dell'apertura della successione, non entreranno nel futuro *relictum*. E non solo. Il comma 4 del medesimo art. 768-*quater* cod. civ. stabilisce chiaramente che «*Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione*» e, essendo sottratto alla collazione, non è neppure suscettibile di imputazione (art. 564 cod. civ.).

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

ricostruzione del *donatum*. La norma si riferisce sia al trasferimento in favore del beneficiario sia alla liquidazione in favore dei legittimari non assegnatari. Ovviamente, riduzione e collazione non sono interamente precluse. Esse non operano relativamente ai beni oggetto del patto di famiglia, nei limiti di valore di tali beni e con riguardo alle persone intervenute sicché, stante tale parzialità, all'apertura della successione ciascuno dei legittimari conserva la possibilità di esperire l'azione di riduzione sul restante patrimonio del *de cuius*.

**1.6** In ordine all'inquadramento giuridico dell'istituto non si registra concordia di opinioni tra gli interpreti. Prevalente sembra l'orientamento che vi intravede una *donazione con onere imposto dalla legge* (art. 793 cod. civ.), pur non mancando l'indirizzo che ne ha messo in luce l'effetto divisorio per l'ipotesi in cui vi siano legittimari non assegnatari.

Critico su ambedue i fronti è chi sostiene che l'essenza funzionale dell'istituto è costituita non dal trasferimento (realizzabile anche mediante i preesistenti strumenti contrattuali), bensì dalla stabilità degli effetti.

Altri interpreti riconducono il patto al *contratto a favore di terzi* (artt. 1411 ss. cod. civ.), ove lo stipulante è l'imprenditore, interessato alla stipulazione al fine di consentire la prosecuzione dell'impresa, promittente è il beneficiario e terzi sono i futuri legittimari.

Rinunciando ad incasellare il patto di famiglia in uno degli schemi legali conosciuti, altri esponenti della dottrina hanno ritenuto che il patto sia un *contratto a causa complessa*, al contempo attributiva e distributiva.

**1.7** In effetti, come pure emerge dall'intenzione del legislatore dall'esame dei lavori preparatori, appare vano cercare di ricondurre l'istituto in esame a figure già presenti nel nostro



ordinamento, essendo un contratto tutto nuovo, che il legislatore ha voluto inserire tra i patti in deroga al divieto dei patti successori.

Occorre, però, soffermarsi sul meccanismo operativo previsto dal legislatore, al fine di comprenderne gli effetti giuridici. Certo, non può negarsi la collocazione del patto di famiglia nell'ambito proprio delle *liberalità*, la quale emerge chiaramente dalle norme che richiedono per esso la forma pubblica e apprestano strumenti di tutela in favore dei legittimari, sancendo poi l'esenzione da riduzione e collazione, istituti, tutti, tipicamente legati alla disciplina delle donazioni, tenuta in considerazione, anche solo per derogarvi.

In tale quadro, il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del beneficiario si presenta, tuttavia, e per legge, necessariamente collegato alla dazione di una somma di denaro da parte di quest'ultimo ai legittimari che non hanno avuto alcuna attribuzione, la quale, sempre per legge, corrisponde alla quota di legittima spettante a questi ultimi, computata sul valore del solo trasferimento operato. In altre parole, il legislatore considera i beni trasferiti con il patto di famiglia separatamente rispetto ai restanti beni dell'imprenditore e, come se si aprisse anticipatamente la successione solo su tali beni, prevede la necessità di determinare la quota di legittima, spettante ai legittimari non assegnatari, ponendo a carico del beneficiario del trasferimento l'obbligo della relativa di liquidazione, come se fosse esperita l'azione di riduzione e operata la divisione.

In questo modo, non solo è operata una liberalità in favore degli assegnatari dell'azienda o delle quote sociali, a soddisfacimento delle intenzioni dell'imprenditore, cosa che si poteva fare già prima dell'introduzione del patto di famiglia,

ma viene anche soddisfatto il diritto alla quota di riserva del coniuge e dei discendenti, mediante conguaglio in denaro (o, eventualmente, in natura), computato, si ribadisce, sempre e solo sul valore dell'attribuzione effettuata. Tali operazioni sono, poi, sigillate dalla non sottoposizione a collazione e riduzione delle attribuzioni operate.

Si comprende bene, pertanto, che, dal punto di vista funzionale, il patto di famiglia si colloca nell'ambito dei *patti successori* (art. 458 cod. civ.), non tanto perché con esso vengono trasferiti per spirito di liberalità determinati beni dell'imprenditore prima dell'apertura della successione (in vista del passaggio generazionale nella gestione dell'impresa), ma perché, a fianco a tale attribuzione, la legge prevede necessariamente la soddisfazione dei legittimari non assegnatari, mediante liquidazione di un conguaglio (anche in natura) da parte del beneficiario dell'attribuzione, anticipando gli effetti dell'apertura della successione tra legittimari ed anche della divisione ereditaria, limitatamente ai beni oggetto di trasferimento, tenendo conto delle quote di legittima, e rafforzando la definitività delle attribuzioni tutte con l'esclusione dalla collazione e dalla riduzione.

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

Le caratteristiche evidenziate rendono unica, anche se complessa, l'operazione negoziale, perché il patto di famiglia è tale solo se alla liberalità in favore del beneficiario si

accompagna l'adempimento da parte di quest'ultimo dell'obbligo, previsto dalla legge, di effettuare il conguaglio in favore degli altri legittimari.

In sintesi, il patto, da un lato, realizza una liberalità nei confronti del discendente assegnatario e, da un altro lato, assolve ad una funzione solutoria, per quanto attiene alla liquidazione della quota dei legittimari non destinatari dell'assegnazione, anticipando gli effetti non solo dell'apertura della successione, ma anche della divisione tra legittimari. Ovviamente, la necessità che il beneficiario liquidi ai legittimari non assegnatari la quota di riserva non snatura il carattere liberale del trasferimento a lui fatto dall'imprenditore. Tuttavia, per il tramite di tale liquidazione, viene dato spazio alla tutela di interessi ulteriori rispetto a quelli legati al mero passaggio generazionale dell'impresa, anch'essi ritenuti rilevanti dal legislatore, qual è quello dello stesso imprenditore di rendere stabile l'attribuzione operata, mediante la liquidazione del conguaglio ai legittimari non assegnatari, e quello di questi ultimi ad ottenere da subito la loro quota di riserva su tale attribuzione, senza mettere più in discussione l'attribuzione operata. La causa di liberalità senza dubbio persiste, ma ad essa si affianca, senza snaturarla, l'adempimento di un obbligo, imposto dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari.

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

**1.8** L'assimilazione, si ribadisce, riguarda solo gli effetti giuridici della previsione contenuta nell'art. 768-*quater* cod.

civ., essendovi differenze rilevanti tra essa e le donazioni modali, se si guarda il momento genetico dell'apposizione del *modus*.

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

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

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

Vi è solo un richiamo a tale istituto nell'art. 3, comma 4-ter, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 (aggiunto dall'art. 1, comma 78, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296) che, a determinate condizioni, prevede una particolare esenzione.

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

Com'è noto, l'art. 2 del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286, al comma 47 ha nuovamente istituito l'imposta sulle successioni e donazioni «*sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico*

delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54». Nel successivo comma 50 del menzionato art. 2 del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286, quale norma di chiusura, si ribadisce che «Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001».

Nel reintrodurre nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni (abrogata dall'art. 13 della Legge 18 ottobre 2001, n. 383), la previsione appena riportata ha rimodulato la configurazione del tributo, ampliandone la base impositiva con l'inclusione di tutti i trasferimenti a titolo gratuito ed anche degli atti con cui si costituiscono vincoli di destinazione. È evidente che l'estensione dell'imposizione al più ampio *genus* degli atti a titolo gratuito (rispetto alla *species* delle liberalità previste in origine dall'art. 1 del D.L. 31 ottobre 1990 n. 346) conduce a correlare il presupposto del tributo all'accrescimento patrimoniale (senza contropartita) del beneficiario, anziché all'*animus donandi*, che infatti difetta negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità.

Come è stato sopra evidenziato, le caratteristiche del patto di famiglia pongono in luce la piena corrispondenza al profilo oggettivo della liberalità *inter vivos* e portano ad eliminare ogni dubbio l'applicabilità dell'imposta in questione (sul punto: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 dicembre 2018, n. 32823).

**1.10** La rilevanza attribuita alla correlazione, tra presupposto impositivo e accrescimento patrimoniale del beneficiario,

anziché all'*animus donandi*, rende ancora più evidente la necessità di considerare il risultato dell'attribuzione patrimoniale esclusivamente in termini di "*incremento*", quindi al netto di ogni componente patrimoniale negativo correlativamente imputato al patrimonio del beneficiario. L'intera sistematica dell'imposta sulle successioni e donazioni evidenzia il principio per cui l'incremento patrimoniale (e quindi l'imponibile) per l'erede ed il legatario è decurtato dell'importo di legati ed oneri loro imposti.

In particolare, l'art. 8, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 stabilisce che «*Il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3*».

Inoltre, l'art. 8, comma 3, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 precisa poi che «*Il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano, quello dei legati al netto degli oneri da cui sono gravati*».

A completamento di quanto appena riportato, vi è poi l'art. 46, comma 3, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, ove è stabilito che «*L'onere a carico dell'erede o del legatario, che ha per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, è considerato legato a favore del beneficiario*».

Guardando, in particolare, le attribuzioni modali, si evince con chiarezza che l'onere a carico dell'erede o del legatario, e a favore di destinatari determinati, è considerato (ai fini fiscali) come un *legato* e pertanto deve essere detratto dal valore



dell'attribuzione cui accede, in applicazione dell'art. 8, comma 3, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 (e non dell'art. 8, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346).

Pur essendo l'onere gravante sull'erede o sul legatario, dunque, ai fini fiscali, esso è equiparato al legato e cioè ad un'attribuzione a titolo particolare del *de cuius* in favore del beneficiario. Disposizioni corrispondenti a quelle appena riportate si trovano in materia di imposta sulle donazioni. In particolare, l'art. 58, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 prevede che «*Gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari*».

Analogamente a quanto avviene per le disposizioni testamentarie, ai fini della determinazione del valore globale netto della donazione, il *modus* a favore di un soggetto determinato non è considerato come gli altri oneri, ma come un'altra donazione (vedasi l'art. 2, comma 49, del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286). La donazione modale avente un destinatario determinato è, dunque, considerata, dal punto di vista fiscale, come una *doppia donazione*, una eseguita a favore del donatario e l'altra a favore del beneficiario dell'onere.

**1.11** Pertanto, si può ritenere che, nel quadro complessivo della disciplina dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, gli oneri posti a carico del beneficiario dell'attribuzione e a favore di altri soggetti individualmente determinati, ai fini fiscali, rilevano come attribuzioni provenienti, rispettivamente, dal *de cuius* o dal donante. E ciò avviene anche se è indiscusso che l'adempimento dell'onere spetta all'erede (o al legatario) e



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

Tale operazione è possibile, ovviamente, soltanto quando l'onere è posto a vantaggio di soggetti determinati ed è per questo che, nei casi in cui ciò non accade, non si applica né l'art. 46, comma 3, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, in materia di successioni, né l'art. 58, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, in materia di donazioni. In questi casi, l'onere viene solo sottratto dal valore della disposizione testamentaria (art. 8, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346) e della donazione (art. 2, comma 49, del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286), senza poter essere conteggiato in favore di un destinatario non determinato.

**1.12** Quanto appena illustrato non può non essere considerato, passando ad esaminare il regime impositivo del patto di famiglia. Si è già evidenziato che alla causa di liberalità senza dubbio sussistente si affianca, senza snaturarla, l'adempimento di un obbligo, imposto dalla legge, scaturente dalla necessità di liquidare i legittimari non assegnatari, che, dal punto di vista degli effetti, e solo da questo punto di vista, si sostanzia in un peso gravante sull'attribuzione operata con il patto di famiglia, in tutto simile all'apposizione di un *modus*. È evidente che nel patto di famiglia l'obbligo di liquidazione non ha fonte negoziale, ma legale, e che lo stesso non costituisce



un elemento accidentale dell'attribuzione, ma un elemento necessario, imposto dalla legge.

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

Come già affermato da questa Corte, anche per il patto di famiglia viene, pertanto, in considerazione il disposto dell'art. 58 del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, secondo cui, come è stato già evidenziato, *«gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari»* (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 dicembre 2018, n. 32823). Questa disposizione si attaglia perfettamente alla fattispecie di cui all'art. 768-*quater* cod. civ., stante la natura non corrispettiva dell'obbligo dell'assegnatario di procedere alla liquidazione in denaro (o, se concordato, in natura) dei legittimari non assegnatari, il quale costituisce, come già evidenziato, un peso, e cioè un onere, gravante sull'operata attribuzione dell'azienda o della partecipazione societaria. Sul piano dell'imposizione, dunque, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale prevista per la donazione modale.

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

**1.13** Non è di ostacolo all'applicazione, nella specie, dell'art. 58 del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 la circostanza che quest'ultimo si riferisca alle prestazioni attribuite «*a soggetti terzi*» (mentre i legittimari non assegnatari, come sopra evidenziato, devono necessariamente partecipare al contratto), dal momento che tale qualifica va riferita ai soggetti non destinatari degli effetti della donazione diretta (nei cui confronti sono considerati, appunto, terzi), e non alla necessaria estraneità dei medesimi al contratto ed alla sua unitarietà di causa (così: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 dicembre 2018, n. 32823).

**1.14** Tale ricostruzione fornisce anche la risposta alla questione relativa all'individuazione delle aliquote d'imposta (con le eventuali franchigie) applicabili. Solo in ciò discostandosi dal precedente più volte richiamato (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 dicembre 2018, n. 32823), questo Collegio ritiene che, una volta ricondotto il patto di famiglia alla disciplina fiscale dettata dall'art. 58, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, sopra illustrato, la liquidazione del conguaglio, anche se operata dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, deve essere considerata, ai fini fiscali, come liberalità dell'imprenditore nei confronti dei legittimari non assegnatari. In altre parole, proprio in virtù del richiamo all'art. 58, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, il patto di famiglia in cui



il beneficiario del trasferimento di azienda o delle partecipazioni societarie liquidi il conguaglio agli altri legittimari, dal punto di vista impositivo, contiene più atti di liberalità dell'imprenditore, una a favore del beneficiario del trasferimento e le altre a favore degli altri legittimari non assegnatari. Non è in discussione che la liquidazione sia eseguita dal beneficiario del trasferimento con denaro o beni propri (o che siano divenuti tali). Ciò che rileva è che tale liquidazione, ai fini fiscali, in applicazione delle disposizioni richiamate, è considerata *liberalità del disponente in favore del legittimario pretermesso*. Deve, pertanto, darsi applicazione all'art. 2, comma 49, del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286, nella parte in cui è stabilito che, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, «l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote ... al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti: «a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento; 15 a bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento; b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento; c) a favore di altri soggetti: 8 per cento». In conclusione, nel patto di famiglia, una volta assoggettati all'imposta sulle donazioni sia il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie al beneficiario sia la liquidazione ai legittimari non assegnatari, occorre applicare l'aliquota e la franchigia relativa al legame di parentela (o di coniugio) con l'imprenditore non solo con

riferimento al menzionato trasferimento, ma anche alla connessa liquidazione.

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

**1.16** Anche dal punto di vista tributario la soluzione interpretativa operata risponde all'effetto di anticipazione della successione e della divisione tra legittimari, sempre limitatamente ai beni dell'impresa oggetto del trasferimento operato con il patto di famiglia. Alle medesime conclusioni, in termini fiscali, si perverrebbe, infatti, ove, supponendo che l'azienda o le partecipazioni societarie siano gli unici beni mai posseduti dall'imprenditore, quest'ultimo decidesse di disporre per testamento (eredità o legato) in favore di uno solo dei suoi discendenti, apponendo l'onere, gravante sull'erede o sul legatario, di liquidare gli altri legittimari.

In virtù del combinato disposto degli artt. 46, comma 3, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 e dell'art. 2, comma 49, del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286, sopra illustrati, l'aliquota da applicare sarebbe sempre quella che attiene al rapporto tra l'imprenditore e i legittimari, sia per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie e sia per la liquidazione del conguaglio. Lo stesso risultato si otterrebbe se, in presenza degli stessi presupposti sopra indicati,

l'imprenditore disponesse dei beni dell'impresa sopra menzionati in favore di uno solo dei discendenti e, poi, una volta aperta la successione, i legittimari stipulassero un accordo per reintegrare le quote di legittima, prevedendo la liquidazione di un conguaglio a carico del beneficiario delle disposizioni testamentarie a favore dei legittimari pretermessi. In applicazione dell'art. 43 del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, infatti, *«Nelle successioni testamentarie l'imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento (...) nonché agli eventuali accordi diretti a reintegrare i diritti dei legittimari, risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata (...)»*.

**1.17** Occorre a questo punto esaminare gli effetti dell'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 (aggiunto dall'art. 1, comma 78, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296) sulla disciplina fiscale del patto di famiglia. Tale disposizione è stata introdotta in attuazione, in ambito tributario, della sopra descritta Raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994, ove, in particolare all'art. 6, è stata evidenziata l'opportunità di *«assicurare la sopravvivenza dell'impresa con un'adeguata disciplina fiscale della successione ereditaria e della donazione»* e gli Stati membri sono stati invitati ad adottare una o più misure tendenti, tra l'altro, a *«ridurre, purché l'attività dell'impresa prosegua in modo effettivo per un certo periodo minimo, i tributi sugli attivi strettamente legati all'esercizio dell'impresa in caso di trasferimento tramite donazione o successione ereditaria, in particolare le imposte di successione, di donazione e di registro (...)»*.

La norma colloca nell'ambito di operatività dell'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti dell'azienda o di

partecipazioni societarie a favore dei discendenti e del coniuge effettuati *«anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile»*, sancendone, a determinate condizioni, l'esenzione.

In particolare, la disposizione non assoggetta ad imposta i trasferimenti di aziende, di rami di esse, di quote sociali e di azioni in favore dei discendenti (ed anche del coniuge, a differenza del patto di famiglia) - con la precisazione che, in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, cod. civ. - a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo societario per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, *«rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso»* (così letteralmente l'art. 3, comma 4-ter, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346).

**1.18** Ovviamente, il mancato rispetto della menzionata condizione comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, oltre alle sanzioni e agli interessi. Come sopra evidenziato, l'interesse del legislatore, è quello di prevedere, in presenza di determinati requisiti, una disciplina fiscale di favore per i trasferimenti di determinati beni, al fine di favorire il passaggio nella gestione dell'azienda tra i più stretti familiari dell'imprenditore. Non importa che tali trasferimenti siano disposti per testamento, per donazione o per mezzo del patto di famiglia. Ciò che rileva, insieme ad altre condizioni, è che sia operato il menzionato trasferimento

all'interno della famiglia. Non è, pertanto, condivisibile l'opinione che costruisce intorno alla disposizione in esame la disciplina generale in materia fiscale del patto di famiglia. Si tratta, al contrario, di una disciplina speciale di favore che, alla presenza di determinate condizioni, si applica a varie tipologie di atti, tutti altrimenti soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, tra cui anche il patto di famiglia, accumulati dall'averne ad oggetto il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie sopra descritte.

Con particolare riguardo al patto di famiglia, poi, nella norma in esame, nessun richiamo è fatto alle liquidazioni dei conguagli in favore dei legittimari non assegnatari. Tali liquidazioni devono, pertanto, ritenersi escluse dall'esenzione, posto che la norma, come qualsiasi previsione agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione, in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario (con riferimento ad altre fattispecie, vedansi: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 17 marzo 2020, n. 7387; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 9 ottobre 2020, n. 21873).

In sintesi, al patto di famiglia si applica la disciplina fiscale delle donazioni, sia per quanto riguarda il trasferimento dell'azienda sia per quanto riguarda le liquidazioni dei conguagli, tuttavia, ove sussistano i requisiti previsti dell'art. 3, comma 4-ter, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, solo per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, opera l'esenzione ivi prevista. Si tratta, si ribadisce, di una particolare disciplina di favore, voluta da legislatore, per favorire il passaggio della gestione dell'impresa all'interno della famiglia che, nei casi in cui non trova applicazione, lascia lo spazio alla disciplina fiscale ordinaria in materia di successioni e donazioni.

**1.19** In conclusione, si può dare seguito in questa sede ai principi già enunciati da questa Corte (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 24 dicembre 2020, n. 29506):

«1) *Il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis e ss. cod. civ. 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 cod. civ., è applicabile il disposto dell'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346 del 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 del 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*».

**1.20** Nella specie, quindi, il giudice di appello si è pienamente conformato a tali principi, avendo ritenuto che: «*Di fatto le figlie (omissis) hanno ricevuto l'atto di liberalità della madre per il tramite del fratello (omissis)*

*(omissis), così realizzandosi una donazione modale indiretta: E la*

*conferma di ciò, semmai ve ne fosse bisogno, è resa oltremodo evidente dalla fondamentale circostanza che per la liquidazione delle spettanze delle legittimarie, il fratello (omissis) non ha utilizzato alcuna provvista attinta dal proprio patrimonio personale ma, a ciò, ha provveduto utilizzando quota parte del patrimonio materno in evidente ossequio alle disposizioni della donante (omissis) . Così stando le cose, la sottoposizione delle pattuizioni all'imposta sulle donazioni è coerente con l'identificazione dell'atto di liberalità riconducibile alla volontà della disponente (omissis) anche in favore delle figlie e, pertanto, corretta è la franchigia di un milione e l'applicazione dell'aliquota del 4% sull'eventuale eccedenza così come prospettato dalle parti contribuenti. Non può, di contro, trovare alcuna giustificazione, smentita com'è da una complessiva e logica valutazione delle pattuizioni intercorse tra i contraenti, la pretesa dell'Ufficio di applicare il diverso regime previsto in presenza di atti di liberalità a favore dei fratelli e delle sorelle essendo del tutto pacifico e peraltro confessoriamente ammesso dall'Ufficio stesso, che "nell'atto sottoposto a liquidazione non può ravvisarsi una donazione sia perché colui che esegue la prestazione non è il disponente del patto di famiglia, sia perché l'atto che compie non è un atto di liberalità trattandosi di estinzione di un credito cui il medesimo è obbligato a compiere" (pagina 8 controdeduzioni Ufficio). Il che, peraltro, non esclude la possibilità, coerente e rispettosa della volontà della disponente, e confermata dal concreto risultato degli atti traslativi e del complessivo assetto societario, di inquadrare la fattispecie quale donazione indiretta».*



2. Valutandosi la infondatezza del motivo dedotto, dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso deve essere rigettato.

3. La formazione in corso di causa di un indirizzo giurisprudenziale sulla questione esaminata giustifica la compensazione tra le parti delle spese giudiziali.

4. Nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della Legge 24 dicembre 2012 n. 228), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 28 gennaio 2022, n. 2615; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 3 febbraio 2022, n. 3314; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831).

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese giudiziali.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale del 24 maggio 2022.

IL PRESIDENTE

Dott. Oronzo De Masi



DEPOSITO IN CANCELLERIA

il 17/6/2022

IL CANCELLIERE ESPERTO

Dott.ssa Elisabetta Maranci

