

Trasferimento, ai fini fiscali, di un'azienda agricola tramite il "patto di famiglia"

Cass. Sez. Trib. 19 marzo 2026, n. 6612 ord. - Stalla, pres.; Dell'Orfano, est. - Ba.Si. ed a. (avv. Serra) c. Agenzia delle Entrate. (Cassa in carte con rinvio Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 9 novembre 2020)

Imposte e tasse - Imposta di donazione ed imposta di registro - Trasferimento di un'azienda agricola tramite il "patto di famiglia".

(Omissis)

FATTO

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, con la sentenza indicata in epigrafe, accoglieva l'appello erariale avverso la pronuncia n. 384/2017 della Commissione tributaria provinciale di Parma, con cui era stato accolto il ricorso proposto da Ba.Si., Ba.Lu. e Ba.Ve., anche in qualità di eredi di Ba.Na., avverso avvisi di liquidazione per recupero dell'imposta di donazione ed imposta di registro.

Avverso la pronuncia della Commissione tributaria regionale i contribuenti propongono ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

DIRITTO

1.1. Con il primo motivo i ricorrenti denunciano, in rubrica, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., violazione degli articoli 1 e 3, comma 4-ter del D.Lgs. n. 346/1990 per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente escluso "la non debenza di alcuna imposta prevista dal D.Lgs. 346/1990 per tutte le disposizioni patrimoniali previste nell'atto e strettamente necessarie perché possa configurarsi come Patto di famiglia... ivi comprese quindi anche le liquidazioni delle quote compiute in favore dei legittimari non assegnatari del bene produttivo, per espressa previsione normativa...".

1.2. Le doglianze vanno disattese.

1.3. Come già chiarito da questa Corte (cfr. Cass. n. 29506/2020), circa il trattamento fiscale ordinario del patto di famiglia, l'art. 2, D.L. n. 262 del 2006, conv. con modif., in L. n. 286 del 2006, al comma 47 ha nuovamente istituito l'imposta sulle successioni e donazioni "sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al 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".

1.4. Nel successivo comma 50 del menzionato art. 2 D.L. n. 262 del 2006, 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".

1.5. Nel reintrodurre nell'ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni (abrogata dall'art. 13 L. n. 383 del 2001), 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.

1.6. 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.Lgs. n. 346 del 1990) 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.

1.7. Le caratteristiche del patto di famiglia pongono in luce, dunque, la piena corrispondenza al profilo oggettivo della liberalità inter vivos e portano ad eliminare ogni dubbio l'applicabilità dell'imposta in questione (sul punto, cfr. anche Cass. n. 32823/2018).

1.8. A ciò consegue che non può farsi applicazione dell'art. 59 del D.Lgs. n. 346 del 1990, che, al comma 1, lett. b), ad eccezione dei titoli di cui all'art. 12, lett. h) e i), (titoli del debito pubblico e gli altri titoli di Stato), assoggetta all'applicazione dell'imposta in misura fissa le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, ipotesi che non ricorre, come si è detto nel caso in esame.

2.1. Con il secondo motivo, formulato in via subordinata, i ricorrenti denunciano, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., violazione dell'art. 59, 1 comma, lett. b), del D.Lgs. n. 346/1990, per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente assoggettato a tassazione "la rinuncia alla propria quota di legittima espressa dal coniuge del disponente e di lui erede legittima, Ba.Ve." sebbene le liberalità costituenti il patto di famiglia dovessero qualificarsi fiscalmente "come



liberalità "non assoggettate ad imposta" e non semplicemente "esenti".

2.2. Le doglianze vanno parimenti disattese.

2.3. Con riguardo alla contestata tassazione con imposta di registro, in misura fissa, della rinuncia alla quota di legittima espressa dal coniuge del disponente, va altresì evidenziato che la rinuncia del legittimario non assegnatario alla "liquidazione" spettantegli ai sensi dell'art. 768-quater, comma 2, c.c., va qualificata, come evidenziato anche da attenta dottrina, più come un'omissio acquirendi che come la dismissione di un diritto che già appartenga al suo patrimonio.

2.4. Invero, se egli accetta di partecipare al patto di famiglia nella veste di rinunciante, significa che ha già formato la volontà di non percepire nulla in sede di stipula del patto di famiglia, alla quale partecipa per formalizzare detta sua volontà.

2.5. È, quindi, plausibile pensare a questa rinuncia come a un atto rientrante a buon titolo nel novero degli atti "non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale" che non trovano collocazione in alcun'altra voce né della Tariffa Parte Prima, né della Tariffa Parte Seconda annesse al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, con la conseguenza che, trattandosi di una rinuncia che è formalizzata in un atto pubblico essa si sottopone a registrazione applicandovi l'imposta di registro in misura fissa (ai sensi dell'art. 11, Tariffa Parte Prima annessa al D.P.R. 131/1986), come correttamente effettuato dall'Ufficio.

3.1. Con il terzo motivo i ricorrenti denunciano, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., violazione degli articoli 3, comma 4-ter, e 58 del D.Lgs. 346/1990 per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente reputato che "la corresponsione della somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda Ba.Si. alla sorella Ba.Lu., legittimaria non assegnataria, oltre a non beneficiare dell'esenzione dell'art. 3, comma 4-ter, del D.Lgs. 346/1990, sarebbe soggetta all'imposta sulle donazioni in ragione del rapporto intercorrente tra l'assegnatario del bene produttivo ed il legittimario non assegnatario (ossia tra il fratello e la sorella) e non in ragione di quello intercorrente (discendenza in linea retta) tra il disponente e il legittimario non assegnatario (ossia tra il padre e la figlia), in applicazione dell'art. 58 D.Lgs. 346/1990".

3.2. Le doglianze vanno accolte nei limiti di seguito indicati.

3.3. Come leggesi nella sentenza impugnata e negli scritti difensivi delle parti, la vicenda che ha dato luogo all'adozione dell'avviso di accertamento impugnato, è la seguente: con atto denominato "Patto di Famiglia", registrato in Parma il 6/8/2013, n. 11.824, serie 1T, Ba.Na. trasferiva a titolo gratuito al figlio Ba.Si. la propria azienda comprensiva di tutti i beni e diritti che la costituivano, per un valore complessivo di Euro 1.000.000,00; contestualmente, con lo stesso atto, veniva pattuito che: 1) Ba.Ve., moglie di Ba.Na., rinunciava alla liquidazione in suo favore del valore della quota a lei spettante in forza dell'art. 536 c.c. e ss., quale legittimaria non assegnataria dell'azienda; 2) Ba.Lu., figlia di Ba.Na., riceveva ex art. 768 quater, 2 comma, c.c., dal fratello Ba.Si. la liquidazione della somma di Euro 250.000,00, corrispondente al valore della quota a lei spettante ai sensi dell'art. 536 e ss. c.c., quale legittimaria non assegnataria dell'azienda in oggetto.

3.4. Poste tali premesse in fatto, in precedenza, secondo l'orientamento di questa Corte relativo ai profili fiscali del patto di famiglia, espresso da Cass. n. 32823/2018, si riteneva, per il profilo d'interesse, che la corresponsione di somma compensativa della quota di legittima da parte dell'assegnatario dell'azienda o della partecipazione ai legittimari non assegnatari fosse assoggettata ad imposta in base all'aliquota ed alla franchigia relative non al rapporto tra disponente ed assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario.

3.5. Questo primo orientamento era volto, dunque, a considerare la liquidazione posta in essere nei confronti del legittimario non assegnatario da parte del beneficiario come una donazione vera e propria, con l'applicazione delle aliquote e franchigie previste sulla base del grado di parentela esistente tra il suddetto legittimario non assegnatario e l'assegnatario.

3.6. Tale orientamento è stato poi superato con la sentenza n. 29506/2020, confermata con l'ordinanza n. 19561/2022, alle cui argomentazioni, che il Collegio pienamente condivide, è sufficiente effettuare, ai sensi dell'art. 118 disp. att. c.p.c., un mero richiamo per assoluta identità di ratio della fattispecie odierna, tanto da potersi senz'altro anche qui ribadire che: 1) il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis e ss. c.c. è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari; 2) in materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'art. 768 quater c.c., è applicabile il disposto dell'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346 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.

3.7. In virtù dell'approdo interpretativo cui è giunta da ultimo la giurisprudenza di legittimità, deve pertanto ritenersi che, nel quadro complessivo della disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni, gli oneri posti a carico del beneficiario



dell'attribuzione a favore di altri soggetti individualmente determinati, rilevano, ai fini fiscali, come attribuzioni provenienti, rispettivamente, dal de cuius o dal donante, in tal modo applicando l'imposta prendendo come riferimento l'effettivo passaggio di ricchezza che, nei confronti dell'erede/legatario e del donatario, è dunque ridimensionato, a causa dell'adempimento dell'onere, nella stessa misura in cui determina un arricchimento in favore del terzo beneficiario, e che l'agevolazione prevista dall'art. 3, comma 4 ter, cit. riguarda esclusivamente la donazione dell'azienda o delle partecipazioni sociali e non le cd. "attribuzioni compensative".

3.8. Nel caso di specie, la Commissione tributaria regionale, con riguardo alla liquidazione della somma di denaro, operata, nel patto di famiglia, dal beneficiario del trasferimento dell'azienda agricola, figlio del disponente, in favore della legittimaria - anch'ella figlia del disponente ma non assegnataria di alcuna quota di tale azienda -, pur avendo correttamente ritenuto insussistenti i presupposti per l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 ter, cit., ha poi erroneamente ritenuto legittima l'applicazione dell'imposta sulle donazioni, tenendo in considerazione l'aliquota e la franchigia corrispondenti non al rapporto padre-figlia (4 %), ma a quello fratello-sorella (6 %).

4. Il ricorso va dunque accolto limitatamente al terzo motivo, respinti i rimanenti motivi, con conseguente cassazione dell'impugnata sentenza e rinvio per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna in diversa composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, respinti il primo ed il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna in diversa composizione, cui demanda di pronunciare anche sulle spese del giudizio di legittimità.

