

Trasferimento di azienda agricola mediante «patto di Famiglia» al figlio del disponente con liquidazione di una somma alla sorella legittimaria non assegnataria

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 - Imposte di Donazione/Registro - Patto di Famiglia - Trasferimento azienda agricola al figlio del disponente - Contestuale liquidazione di una somma alla sorella legittimaria non assegnataria - Esclusione dell'esenzione ex art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346/1990 - Assoggettamento a imposta di donazione - Calcolo dell'imposta con aliquota propria del rapporto di parentela.

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, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 2 della legge n. 55/2006, il c.d. «patto di famiglia» è attualmente disciplinato dall'art 768 bis e seguenti del codice civile che lo definisce come 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. Sebbene inserito nell'ambito delle disposizioni che regolano la materia successoria va inteso quale «atto tra vivi» traslativo, ad efficacia reale e necessariamente gratuito¹.

Lo scopo di questo «nuovo contratto tipico», che deve essere stipulato, a pena di nullità, nelle forme dell'atto pubblico (art. 768 ter c.c.), è quello di agevolare il passaggio, all'interno del nucleo familiare al quale già appartengano, aziende o partecipazioni societarie. Consente, quindi, di anticipare, per tale tipologia di beni, gli effetti stessi della successione, mediante la loro immediata attribuzione al discendente (o ai discendenti) che, fra tutti, è ritenuto maggiormente idoneo a garantire la continuità generazionale dell'impresa familiare, prevenendo, al contempo, future liti divisionali come anche di riduzione tra coeredi². Nel perseguire questi scopi, che derogano al divieto di patti successori, il legislatore ha inteso garantire una successione familiare certa e stabile nell'interesse dell'impresa, evitando il rischio di una sua eventuale frammentazione. Posto che l'obiettivo primario è quello di assicurare l'intangibilità del patto, la legge impone la partecipazione al negozio del coniuge e di tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la

¹ Agenzia delle Entrate circ. 22 gennaio 2008 n. 3/E.

² L'azione di riduzione, che si prescrive in dieci anni dall'apertura della successione, tutela i diritti degli eredi legittimari, garantendo loro la quota di riserva qualora sia stata lesa da disposizioni testamentarie o donazioni.

successione nel patrimonio dell'imprenditore (art. 768 *quater*, comma 1), con la previsione di compensazioni in denaro o in natura, salvo rinuncia, del valore delle quote previste dagli artt. 536 e ss., con imputazione alla quota di legittima per i partecipanti non assegnatari dell'azienda; l'assetto viene reso stabile dalla prescrizione secondo la quale quanto ricevuto non è soggetto a collazione o a riduzione.

Al fine di assecondare il raggiungimento di tale traguardo, la normativa tributaria prevede determinate norme di favore per i trasferimenti, effettuati tramite i «Patti di famiglia», a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni. Il legislatore ha, infatti, stabilito che il tutto avviene in esenzione non solo dall'imposta di donazione, ai sensi dell'art. 89, comma 6, del d.lgs. n. 123/2025 (*ex art. 3, comma 4 ter*, del d.lgs. n. 346/1990), ma anche dalle imposte ipotecaria e catastale, in base al combinato disposto degli artt. 71, comma 2, e 79, comma 3, dello stesso decreto (*ex art. 1, comma 2 e art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 347/1990*)³. È tuttavia necessario che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. I citati benefici fiscali costituiscono, quindi, un valido incentivo ad avvalersi del «patto di famiglia»; di tale istituto possono giovare, pertanto, anche (e soprattutto) i coltivatori diretti e IAP qualora intendano anticipare in vita il trasferimento della propria azienda al coniuge e/o ai relativi discendenti. Fra tutte le agevolazioni che le norme fiscali riconoscono alla categoria, in materia successoria, questa è sicuramente la più «redditizia» per le ragioni esposte.

Che sia importante ed economicamente vantaggioso il patto di famiglia è la stessa Corte costituzionale ad affermarlo⁴, rilevando come l'esenzione miri ad agevolare – attraverso l'eliminazione dell'onere fiscale correlato al trasferimento per successione o donazione – la continuità generazionale dell'impresa nell'ambito dei discendenti nella famiglia in occasione della successione *mortis causa*, rispetto alla quale il trasferimento a seguito di donazione può rappresentare una vicenda sostanzialmente anticipatoria. Lo scopo della norma, riporta la citata sentenza, «è innanzitutto evincibile dal suo tenore letterale che, da un lato, riguarda esclusivamente complessi aziendali, partecipazioni sociali e azioni; dall'altro, subordina la fruizione del beneficio a condizione che i discendenti proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo di almeno cinque anni». Ciò che merita rilievo – sempre secondo la Corte – «è la necessaria ed indispensabile presenza dell'oggetto principale della disposizione agevolativa, vale a dire la sussistenza di un'azienda di famiglia, intesa quale realtà imprenditoriale produttiva, meritevole di essere tutelata anche nella fase del suo passaggio generazionale, per evitare una conseguente perdita dei posti di lavoro e ulteriori ripercussioni sul tessuto economico». Di contro, in assenza di una azienda, l'applicazione dell'agevolazione violerebbe la ratio della disposizione medesima. Per coerenza sistematica con la descritta ratio agevolativa, quindi, anche i trasferimenti di partecipazioni di società che detengono il controllo dell'attività d'impresa possono fruire dell'esenzione, poiché consentono al beneficiario della donazione di continuare a detenere, seppur indirettamente, il controllo dell'azienda familiare».

La Suprema Corte⁵ ha, quindi, individuato quelli che sono i presupposti indispensabili affinché si abbia il «patto di famiglia», che di seguito sono così riassunti:

³ Con il d.lgs. n. 123/2025 sono state accorpate in un solo Testo Unico parte delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, già contemplate in distinti Testi Unici. Il provvedimento, entrato in vigore il 13 agosto 2025, ha, tuttavia, effetti dal 1° gennaio 2027.

⁴ Corte costituzionale 23 giugno 2020, n. 120, in *Foro it.*, 2021, 4, I, 1197.

⁵ Cfr. Cass. Sez. II 27 febbraio 2026, n. 4376, in *Diritto & Giustizia*, 2026 2 marzo.

- il trasferimento, anche solo parziale dell'azienda e/o delle partecipazioni societarie a uno dei discendenti (quale che sia il grado di parentela: padre-figlio, nonno-nipote, ecc.);
- la partecipazione al negozio del coniuge e di tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore;
- gli assegnatari debbono liquidare (anche in natura), salvo rinuncia, ai non assegnatari la quota secondo le previsioni di cui all' art. 536 e ss. c.c.

Per i giudici di legittimità il patto di famiglia è pertanto ammesso anche quando ha ad oggetto il solo trasferimento «parziale» dell'azienda perché questo stabilisce la normativa di riferimento.

Va da sé che, come anticipato, il trattamento agevolato è concesso solo se gli interessati, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, attestino di impegnarsi a continuare l'attività aziendale o la detenzione del controllo o il mantenimento della titolarità del diritto. Il mancato rispetto delle condizioni comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

A testimonianza del fatto che il «patto di famiglia» possa riguardare anche il trasferimento di aziende agricole valga, a tal proposito, quanto deciso dalla Suprema Corte con l'ordinanza 19 marzo 2026, n. 6612, in epigrafe, relativa ad una vertenza dove il motivo del contendere era incentrato sulla debenza o meno dei benefici fiscali previsti dall'art. 3, comma 4 *ter*, del d.lgs. n. 346/1990. La controversia era sorta a seguito della notifica di determinati avvisi di liquidazione ai figli e coniuge del titolare di un'azienda agricola finalizzati al recupero delle imposte di donazione e registro poiché l'ufficio riteneva che non ci fossero i presupposti per il riconoscimento del regime agevolato. Nello specifico, il patto di famiglia, opportunamente redatto con atto pubblico, prevedeva il trasferimento dell'azienda, comprensiva di tutti i beni e diritti che la costituivano (del valore di 1 milione di euro) al figlio; contestualmente, con lo stesso atto, era pattuito che la moglie rinunciava alla liquidazione in suo favore, quale legittimaria non assegnataria dell'azienda, ed inoltre era prevista la corresponsione di una somma (250.000 euro) da parte del figlio alla sorella legittimaria, anch'essa non assegnataria dell'azienda⁶.

Gli interessati ricorrevano alla C.T.P. che accoglieva le loro doglianze mentre la C.T.R., di diverso avviso, riteneva legittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria condividendo i motivi d'appello. In pratica, per i giudici tributari, era da escludersi a priori qualsiasi esenzione da imposta per tutte le disposizioni patrimoniali previste nell'atto, comprese quindi anche le liquidazioni delle quote compiute in favore dei legittimari non assegnatari del bene produttivo, per espressa previsione normativa.

Come anticipato, le imposte, di cui l'Agenzia delle Entrate rivendicava il pagamento, erano quelle di donazione e registro. Quest'ultima, era richiesta, in misura fissa, in regione della rinuncia alla quota di legittima espressa dal coniuge del disponente. Sul punto, la Corte di legittimità ha condiviso la tassazione sul presupposto che, essendo stata formalizzata la rinuncia con atto pubblico (sottoposto come tutti gli atti di tal genere a registrazione) ricorrevano le condizioni per l'applicazione dell'art. 11, Tariffa, Parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro)⁷.

⁶ I legittimari, ai sensi dell'art. 536 c.c., sono le persone a favore delle quali la legge riserva una quota di eredità o altri diritti nella successione: Nello specifico, sono il coniuge, i figli, gli ascendenti.

⁷ L'art. 11, Tariffa, Parte prima, del TUR assoggetta a imposta in misura fissa gli atti pubblici e scritture private autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (articolo previsto anche dall'Allegato 1 del d.lgs n. 123/2025)

Relativamente all'imposta di donazione, il problema riguardava essenzialmente l'individuazione della franchigia e dell'aliquota da applicare, in ragione del grado di parentela, nei rapporti intercorsi fra le parti, ed indicati in atto. Nella fattispecie, la Commissione tributaria era giunta alla conclusione che il versamento della somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda alla sorella, legittimaria non assegnataria, oltre a non beneficiare dell'esenzione, prevista dalla normativa di riferimento, era soggetta all'imposta sulle donazioni in ragione del rapporto intercorrente tra l'assegnatario del bene ed il legittimario non assegnatario (ossia tra il fratello e la sorella): in termini pratici, nel caso di specie, doveva applicarsi l'imposta con l'aliquota del 6 per cento, che riguarda importi eccedenti 100.000 euro. Tale assunto non era però condiviso dai contribuenti i quali sostenevano che il rapporto da prendere in esame fosse quello intercorrente tra il disponente e il legittimario non assegnatario (ossia tra il padre e la figlia), in applicazione dell'art. 58 del d.lgs. n. 346/1990 il quale prevede che 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. Questo avrebbe comportato, pertanto, una diversa tassazione: in altri termini, l'imposta con l'aliquota del 4 per cento.

Sul punto, la Suprema Corte ripercorre le tappe che l'hanno portata, nel corso degli anni, a mutare indirizzo in merito alla particolare questione, circa la tassabilità di questi passaggi, su cui sembra opportuno soffermarsi.

In origine, i giudici di legittimità⁸ ritennero 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 (rapportato al caso: tra fratelli e/o sorelle). 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. In sostanza, l'esenzione (ex art. 3, comma 4 *ter*, del d.lgs. n. 346/1990) si applicava esclusivamente con riferimento al trasferimento dal disponente (padre) al beneficiario (figlio/a) mentre i trasferimenti a favore degli altri legittimari sarebbero stati assoggettati ordinariamente all'imposta sulle successioni e donazioni. Quindi nella prima ipotesi si sarebbe applicata la franchigia di 1.000.000 euro, con l'aliquota del 4 per cento (coniuge/figlio) mentre nel secondo caso ricorreva la franchigia di 100.000 euro, con l'aliquota del 6 per cento (fratelli/sorelle)⁹.

In seguito, la Suprema Corte ha mutato indirizzo¹⁰, consolidandosi così il principio, suffragato dalla giurisprudenza, secondo il quale «*In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata*

⁸ Cfr. Cass. Sez. Trib. 19 dicembre 2018, n. 32823 ord., in *Giur. comm.*, 2020, 5, II, 1140.

⁹ L'art. 93 del d.lgs. n. 123/2025 (ex art. 7 del d.lgs. n. 346/1990) prevede tre distinte aliquote, applicabili sul valore della quota o dei beni spettanti a ciascun beneficiario, differenziate a seconda del grado di parentela o di affinità intercorrente fra il beneficiario stesso e il dante causa, così individuate: - a favore del coniuge e dei parenti in linea retta, con valore complessivo netto inferiore a 1.000.000 di euro per ciascun beneficiario: esente; - a favore dei fratelli e sorelle, con valore complessivo netto inferiore a 100.000 euro per ciascun beneficiario: esente; - a favore del coniuge o dei parenti in linea retta, sul valore complessivo netto eccedente 1.000.000 di euro per ciascun beneficiario: 4 per cento; - a favore dei fratelli e sorelle, sul valore complessivo netto eccedente 100.000 euro per ciascun beneficiario: 6 per cento; - a favore di altri parenti fino al quarto grado di parentele e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento; - a favore di altri soggetti: 8 per cento.

¹⁰ Cfr. Cass. Sez. Trib. 24 dicembre 2020, n. 29506, in *Giust. civ. Mass.*, 2021; 17 giugno 2022 n. 19561, in *Guida al diritto*, 2022, 26.

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, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio»¹¹.

Pertanto, in base a questo principio di diritto:

- 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, operato 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;
- in materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'art. 768 *quater* c.c., è applicabile il disposto dell'art. 58, comma 1, d.lgs. n. 346/1990, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio;
- l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4 *ter*, del d.lgs. n. 346/1990, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, non anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari.

Venendo alle conclusioni del caso in esame, la Corte ha osservato che la C.T.R., con riguardo alla liquidazione della somma di denaro trasferita dal beneficiario del trasferimento dell'azienda agricola (cioè il figlio del disponente) in favore della sorella 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*, del d.lgs. n. 346/1990, aveva comunque errato nel determinare l'imposta, applicabile al caso concreto, con l'aliquota e la franchigia corrispondenti non al rapporto padre-figlia (4 per cento), ma a quello fratello-sorella (6 per cento). La Commissione si era, quindi, discostata da quello che è ormai considerato l'orientamento costante della giurisprudenza.

Luigi Cenicola

¹¹ Cass. Sez. Trib. 16 luglio 2024, n. 19627 ord., in *DeJure*.