

**I profili tributari del patto di famiglia:  
la giurisprudenza di merito si allinea alla più recente giurisprudenza di legittimità**

di RICCARDO LANCIA

Con la sentenza 15 settembre 2021, n. 222, la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Reggio Emilia si è pronunciata sul regime fiscale relativo al patto di famiglia.

La vicenda ha avuto origine dal ricorso avverso un avviso di liquidazione, emesso dall’Agenzia delle Entrate, della maggiore imposta di donazione afferente ad un patto di famiglia tramite cui era stata trasferita dai disponenti a favore del proprio figlio la maggioranza delle quote del capitale sociale di una società con obbligo per il legittimario assegnatario di effettuare le liquidazioni compensative a favore delle sorelle pretermesse.

L’Agenzia delle Entrate ha giustificato il recupero a tassazione in base a quel – discutibile e, in larga parte, decettivo – indirizzo della giurisprudenza di legittimità che postula l’assoggettamento a tassazione del patto di famiglia a titolo di imposta sulle donazioni con riguardo al trasferimento d’azienda o delle partecipazioni sociali dal disponente al discendente, salvo ricorrano le condizioni per il regime di esenzione di cui all’art. 3, comma 4-ter, D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346<sup>1</sup>, e alla corresponsione della liquidazione compensativa dall’assegnatario ai legittimari non assegnatari con aliquota e franchigia relativa al rapporto tra fratelli<sup>2</sup>. In sede di registrazione dell’atto, il notaio non aveva proceduto alla liquidazione dell’imposta di donazione rispetto alle attribuzioni in denaro a favore delle non assegnatarie pretermesse, quand’anche la stessa – almeno secondo la ricostruzione erariale – sarebbe stata dovuta in base alle aliquote previste in ordine ai gradi di parentela intercorrenti tra i soggetti partecipanti all’atto.

---

<sup>1</sup> A titolo di completezza, si rileva che l’art. 3, comma 4-ter, D.lgs. n. 346/90 dispone che i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis ss. c.c. a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni beneficino di un regime di esenzione dall’imposizione. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all’art. 73, comma 1°, lett. a), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo, ai sensi dell’art. 2359, comma 1°, n. 1), c.c., ed i beneficiari del trasferimento devono detenere il controllo della società per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

<sup>2</sup> Cass., sez. V, 19 dicembre 2018, n. 32823.

Di converso, i ricorrenti hanno sostenuto l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in ordine al regime impositivo del patto di famiglia rispetto alle liquidazioni compensative dal beneficiario al legittimario non assegnatario che rileva, ai soli fini impositivi, quale donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario con attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste in relazione al corrispondente rapporto di parentela (o di coniugio)<sup>3</sup>.

La CTP di Reggio Emilia, dopo aver dichiarato l'infondatezza dell'eccezione pregiudiziale di tardività della notifica<sup>4</sup>, si è pronunciata – *in medias res* – sull'unica questione sostanziale dedotta e particolarmente rilevante: l'individuazione del corretto regime impositivo da riservare al patto di famiglia.

Appare di palmare evidenza che nel patto di famiglia, ove l'obbligo di liquidazione ha fonte legale e costituisce un elemento necessario del contratto imposto dalla legge sebbene la liquidazione debba essere eseguita dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o della partecipazione sociale, le attribuzioni sono da questi eseguite a favore degli altri legittimari per il solo fatto di avere ottenuto l'attribuzione dei beni dell'imprenditore e sul valore di tale attribuzione deve essere calcolata e liquidata la quota di legittima. I suddetti oneri, connessi al patto di famiglia, sono da considerare donazioni a favore dei beneficiari, essendo astrattamente tassabile a titolo di imposta sulle donazioni: (i) il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni sociali dal disponente all'assegnatario e (ii) le liquidazioni compensative dell'assegnatario ai legittimari non assegnatari.

---

<sup>3</sup> Cass., sez. V, 24 dicembre 2020, n. 29506. Proprio per questa ragione, fra i vari motivi di ricorso, si ravvisano l'illegittimità ed infondatezza dell'atto impugnato per violazione e falsa applicazione dell'art. 58, comma 1°, D.lgs. n. 346/90 e degli artt. 768-bis ss. c.c., posto che il patto di famiglia, avendo natura di atto di liberalità da parte del disponente a favore del donatario e dei legittimari pretermessi, dovrebbe godere della franchigia di 1 milione di Euro valida per i rapporti tra parenti in linea retta (e non già quella di Euro 100.000 relativa ai rapporti tra fratelli), ai sensi dell'art. 2, comma 49, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286.

<sup>4</sup> La CTP di Reggio Emilia ha dichiarato di aderire al principio secondo cui gli effetti della notificazione eseguita a mezzo del servizio postale si producono: (i) per il notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario (ovvero al personale del servizio postale) e (ii) per il destinatario, al momento della ricezione. Tale indirizzo si applicherebbe non solo agli atti processuali, ma anche agli atti impositivi; pertanto, deve considerarsi tempestiva la spedizione dell'atto impositivo effettuata prima dello spirare del termine di decadenza gravante in capo all'Ufficio, a nulla rilevando che la consegna al destinatario sia in ipotesi avvenuta successivamente a tale scadenza. Invero, ciò sul presupposto che il mancato verificarsi degli effetti della notificazione per il notificante non può essere fatta dipendere da un evento estraneo all'attività di impulso ed alla sfera organizzativa propria del medesimo, fermo restando che, per entrambe le parti, gli effetti della notificazione si producono comunque solo all'esito dell'effettivo perfezionamento dell'intera procedura notificatoria (*ex multis*, Cass., sez. V, 10 giugno 2008, n. 15298; Cass., sez. VI, 6 luglio 2012, n. 11457; Cass., sez. VI, 21 ottobre 2014, n. 22320; Cass., sez. V, 4 maggio 2016, n.8867; Cass., sez. VI, 11 giugno 2018, n. 15125).

Una volta ricondotto il patto di famiglia nell'ambito dell'art. 58, comma 1°, D.lgs. n. 346/90, la liquidazione del conguaglio, ancorché 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. Pertanto, si rende opportuno applicare l'aliquota e la franchigia relativa al legame di parentela (o di coniugio) con l'imprenditore con riguardo ad entrambi i rapporti, che – solo se unitariamente considerati – costituiscono il patto di famiglia. La conclusione cui è pervenuta la CTR di Reggio Emilia va letta con estremo favore, ponendosi in una chiara linea di continuità con il più recente e condivisibile approdo della Cassazione<sup>5</sup>. Non sono mancati, nel corso della pronuncia, i doverosi richiami alle conclusioni della Suprema Corte a partire dal richiamo all'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/90, posto che, proprio in virtù di tale norma, il patto di famiglia rileva, ai fini tributari, come «fascio di attribuzioni liberali»<sup>6</sup> dell'imprenditore a favore, da un lato, al beneficiario e, dall'altro, agli altri legittimari non assegnatari.

Nonostante la liquidazione sia realizzata dal beneficiario assegnatario, tale liquidazione, ai fini fiscali, deve essere considerata liberalità del disponente in favore del legittimario pretermesso. Del resto, nel patto di famiglia, pare essere indubbio il ruolo svolto dal disponente, atteso che l'attribuzione patrimoniale operata dal beneficiario viene realizzata se e soltanto se il disponente abbia, in precedenza, trasferito l'azienda o le partecipazioni sociali, ai sensi dell'art. 768-*quater* c.c.<sup>7</sup>.

La CTP di Reggio Emilia ha, peraltro, evidenziato che, ai fini tributari, ad analoga conclusione si sarebbe giunti nella misura in cui si fosse valorizzato l'effetto del patto di famiglia di dare luogo ad una “successione anticipata”. D'altronde, se l'azienda o le partecipazioni sociali fossero stati gli unici beni posseduti dall'imprenditore e questi avesse deciso di disporre per testamento (eredità o legato) in favore di uno solo dei propri discendenti con apposizione di un onere, gravante sull'erede o sul legatario, di liquidare gli altri legittimari, si sarebbe senz'altro

---

<sup>5</sup> Per un commento di Cass. n. 29506/2020, sia consentito un rinvio a R. LANCIA, *Revirement della Cassazione rispetto ai profili tributari relativi al patto di famiglia*, in *Famiglia*, 2021, 593-629.

<sup>6</sup> A. FEDELE, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 5, 526 ss.

<sup>7</sup> 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.*, 2020, 5, 1872 ss.; R. LANCIA, *Revirement della Cassazione rispetto ai profili tributari relativi al patto di famiglia*, cit., 625.

applicata l'aliquota relativa al rapporto tra l'imprenditore ed i legittimari sia per il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni sociali che per le liquidazioni compensative.

Queste considerazioni hanno – correttamente – condotto la CTP di Reggio Emilia a non condividere l'operato dell'Agenzia delle Entrate e, di conseguenza, ad annullare l'atto impositivo in ragione dell'applicazione alla fattispecie *iudicanda* dell'aliquota e della franchigia prevista per i rapporti in linea retta. Ne è seguito, l'effetto di sterilizzare completamente la tassazione in ragione dell'integrale assorbimento delle liquidazioni compensative nella differente e più ampia franchigia applicabile.