

2. TAX TWO



2.1. DONAZIONE COLLEGATA AD ACQUISTO DI IMMOBILE

E

IMPOSTA DI DONAZIONE

PARTE SECONDA

di Alessio Paradiso

I

Nel precedente numero di Notarnews ci eravamo lasciati con un "To be continued...", in particolare era rimasto (a Tizio) il dubbio circa la soggezione a tassazione della donazione diretta del denaro funzionale ad un acquisto:

"In sostanza, l'istante chiede di sapere se sia possibile stipulare un atto di donazione di denaro immediatamente precedente l'atto di acquisto con l'obbligo di impiegare la somma di denaro per lo scopo specifico, prevedendo addirittura la clausola risolutiva nel caso di mancato impiego secondo le direttive impartite, e se questa donazione non è soggetta, al pari delle donazioni indirette, all'imposta sulle donazioni.

L'atto di donazione sarebbe stipulato in maniera tale da evitare ogni possibile abuso sull'uso della provvista.

Il donatario dichiarerà nel successivo atto di acquisto che la provvista è pervenuta per atto di donazione precedente."

La Risposta dell'A.E., n.366/2022, deponeva in senso negativo.

Per l'A.E. è esclusa dalla tassazione soltanto la donazione indiretta, che si verifica quando il padre paga il venditore e l'immobile viene intestato al figlio;

viceversa, se il padre finanzia direttamente il figlio, non importa se con un atto formale oppure mediante un bonifico ma in assenza di atto formale della donazione, e successivamente il figlio paga il venditore, allora in questo caso la liberalità rientra nel perimetro dell'applicazione delle imposte sulla donazione e se resta al di sotto di franchigia (attualmente euro 1.000.000)

1) non viene tassata, ma

2) contribuisce a erodere la stessa franchigia nell'ottica di future donazioni o della successione a causa di morte.

Questa è la situazione allo stato, secondo la prassi e l'ultimo intervento dell'A.E.

II

Pare che qualcosa stia cambiando.

La Corte di Cassazione per il **CENTESIMO** numero di Notarnews ci ha regalato (n.d.r.) l'Ordinanza che risponde positivamente al quesito che fino ad ora aveva ricevuto risposta negativa e muta l'orientamento in materia.

In sostanza, se il padre finanzia il figlio - non importa se con donazione formale o meno - e poi questi paga il venditore in sede di compravendita con denaro, che a questo punto può definirsi "suo"; ebbene anche in questo caso il trasferimento di denaro è escluso dalla tassazione della imposta sulle donazioni.

E di conseguenza l'importo versato non contribuisce a erodere la franchigia di legge.

L'ordinanza della Suprema Corte, V sez, è la n.17.424, pubblicata il 16.06.2023.

III

Si arriva in Cassazione perché l'A.E. denuncia violazione di norme di diritto (art. 1, comma 4 bis, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346) per avere la Commissione Tributaria Regionale riconosciuto al contribuente che aveva agito in giudizio l'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro pur non essendo stata offerta la prova che la donazione di denaro era stata vincolata all'acquisto degli immobili, a nulla rilevando che il denaro fosse stato utilizzato a tale scopo.

Per la Cassazione:

"in punto di diritto, si osserva che l'art. 1, d.lgs. n. 346 del 1990, al comma 1, prevede che «l'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi», ed al comma 4 bis, che, «ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a

registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto".

Il successivo art. 55, comma 1, prevede che gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, concernenti gli atti da registrare in termine fisso.

Secondo la lettura del testo di legge da parte della Cassazione, per il comma 4 bis:

- 1) le liberalità indirette che emergono da atti soggetti a registrazione ma che non sono collegati all'atto traslativo di diritti..... sono soggette a imposta di donazione;
- 2) l'eventuale mancanza di **"contemporaneità"** tra liberalità indiretta e atto soggetto a registrazione da cui essa si desume, non esclude necessariamente il **"collegamento"**.

Tra liberalità e atto traslativo deve esserci un rapporto funzionale, ma non necessariamente il concetto di collegamento va inteso come contemporaneità dei due momenti giuridici, dei quali il primo, la liberalità, costituisce il necessario antecedente del secondo, l'atto traslativo.

Il primo (liberalità) deve necessariamente precedere il secondo (atto traslativo) da un punto di vista di logica giuridica, ma i due non devono essere necessariamente collegati nel tempo senza soluzione di continuità.

La Corte cita un precedente, Sentenza n.13.133/2016, con il quale era stato ritenuto che la donazione sia esente da imposta solo nel caso di espressa dichiarazione contenuta nell'atto di donazione, affermando che la esclusione da imposta si verifica solo se la donazione indiretta viene menzionata nell'atto di compravendita a cui la stessa è collegata.

La Corte ricorda altresì un ulteriore precedente più recente, Sentenza n.11.831/2022, dove l'oggetto del giudizio è:

"se il collegamento funzionale fra la liberalità e l'acquisto dell'immobile o dell'azienda possa risultare soltanto da elementi univoci,

1) quali l'intervento in atto del disponente

piuttosto che

2) una dichiarazione espressa dell'acquirente circa la provenienza della liquidità utilizzata per pagare l'alienante,

o se, invece, possa essere desunto anche sulla base di elementi oggettivi, quali, ad esempio,

1) un bonifico bancario effettuato all'acquirente da un suo familiare in prossimità del rogito notarile,

oppure

2) l'utilizzo di assegni riferibili a conti correnti di familiari dell'acquirente".

La Corte ha affermato che, nel silenzio della norma, la prova del collegamento in parola può anche essere data mediante qualsiasi elemento che provi la funzionalità dell'atto liberale all'acquisto dell'immobile o dell'azienda.

Il comma 4 bis è applicabile se il collegamento esiste e non deve essere evidenziato in maniera formale con formule sacramentali, che a ben vedere non sono richieste dalla legge: rileva esclusivamente il fatto del collegamento.

Da questo ragionamento discende il principio per cui, per escludere l'applicazione della imposta sulle donazioni, il contribuente non deve fare una espressa menzione di volerne usufruire, e non è conseguentemente onerato dal farne espressa dichiarazione in atto; ciò in quanto l'art.1 comma 4 bis individua i presupposti per l'applicazione dell'imposta alle donazioni dirette nella volontaria registrazione dell'atto, mentre la tassazione è esclusa se la fattispecie concreta non rientra tra quelle previste e disciplinate dalla legge.

Per la Sentenza n.13.133/2016 invece, l'esplicita dichiarazione, nell'atto di compravendita, del collegamento tra donazione e atto di trasferimento è requisito essenziale per beneficiare della esenzione dall'imposta.

Questo perché l'Amministrazione Finanziaria potrebbe rilevare la scelta del contribuente di beneficiare della esenzione del tributo solo in presenza della "opzione" e, d'altra parte, la stessa Amministrazione Finanziaria potrebbe a quel punto essere in grado di verificare i presupposti della non imponibilità.

Il punto debole di questa ultima visione della fattispecie viene evidenziato dallo stesso testo di legge.

L'art.1 comma 4 bis è una norma che prevede una fattispecie di "**esclusione**" di imposta e non di agevolazione e, nel caso specifico, di esenzione d'imposta.

La norma ha la funzione di circoscrivere l'ambito di applicazione del tributo (norma generale) e non è una norma recante una disciplina giuridica speciale.

V

Norme che prevedono "esenzioni" e norme che prevedono "esclusioni" tributarie.

I due tipi di norme sono differenti.

Le norme che prevedono esclusioni tributarie hanno la funzione di delimitare i confini della fattispecie impositiva, ed esprimono la scelta del legislatore di individuare correttamente solo quei fatti che siano la reale manifestazione della capacità contributiva che il medesimo vuole colpire con una determinata imposta.

Tali norme non hanno il carattere di specialità, ma al contrario hanno la funzione generale di delimitare l'ambito oggettivo di applicazione del tributo.

Al di fuori del perimetro così delineato l'imposta non si applica.

Le norme che prevedono le esenzioni, invece, si configurano come vere e proprie disposizioni speciali, in quanto dettano una specifica disciplina giuridica per situazioni nelle quali si verifica il fenomeno economico colpito dalla norma impositiva e, a differenza delle esclusioni, introducono delle deroghe alle regole designate, in ordine al presupposto del tributo, dalla norma impositrice, esonerando dall'imponibilità fattispecie che altrimenti rientrerebbero nell'ambito applicativo del tributo stesso.

Nelle esclusioni di imposta, l'imposta non si applica perché la fattispecie in oggetto non è soggetta, e quindi estranea, al tributo.

Nelle esenzioni di imposta, l'imposta non si applica perché, pur essendo la fattispecie oggetto di tributo, il legislatore ha previsto e disciplinato, tramite il beneficio fiscale, posizioni di favore in funzione del perseguimento di determinate finalità che sono state giudicate dal legislatore meritevoli del beneficio fiscale, e che, in assenza di tale meritevolezza, sarebbero stata soggette a imposta.

Così, ricostruita la distinzione tra norme di esenzione e norme di esclusione d'imposta, si può allora pervenire a ritenere che l'art. 1, comma 4 bis, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 si configuri quale esclusione d'imposta, in quanto trattasi di norma con cui il legislatore - perseguendo l'obiettivo di evitare una duplicazione del prelievo tributario su una fattispecie imponibile che, sebbene composta da due distinti negozi, è manifestazione di un'unica capacità contributiva; in tal senso cfr. Cass. n.11831/2022 cit. - ha circoscritto l'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni e non ha introdotto una deroga alla regola generale di imponibilità delle liberalità.

VI

Per la Cassazione la conclusione appena indicata:

1) oltre ad essere perfettamente coerente con il dato testuale della norma

- ove si legge che «l'imposta non si applica nei casi ...» -

2) la ratio della stessa

- da individuarsi, proprio nella volontà del legislatore di evitare una duplicazione del prelievo tributario su una fattispecie impositiva sostanzialmente unica -

risulta confermata dal fatto che

le liberalità indirette collegate ad atti di trasferimento di diritti immobiliari, per i quali sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale o dell'IVA, proprio in quanto escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta non concorrono ad erodere la franchigia eventualmente spettante al donatario-compratore dell'immobile o dell'azienda."

Ed ecco il punto cruciale:

*"la norma di esclusione opera, quindi, direttamente **senza rendere necessario l'intervento «attivo» del contribuente** in quanto è già il legislatore che esclude, appunto, la rilevanza impositiva della fattispecie a prescindere dalle scelte operate dal contribuente, e,*

di conseguenza, per la disciplina di cui all'art. 1, comma 4 bis, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 non è ravvisabile la necessità dell'esplicita richiesta di applicazione del precetto da parte del contribuente,

il quale, a tal fine, non può conseguentemente essere considerato onerato del farne espressa dichiarazione in atto".

L'intervento attivo del contribuente è invece obbligatorio quando il privato sia chiamato dal legislatore a scegliere un regime impositivo più favorevole rispetto a quello ordinario, come avviene, in generale, per le ipotesi di esenzione o di agevolazione d'imposta.

In definitiva, il contribuente (donatario-compratore) non è tenuto ad indicare nell'atto di compravendita di volersi «avvalere» dell'esclusione prevista dalla detta norma, la quale, proprio in quanto esclusione d'imposta, è incentrata solo sul dato dell'obiettivo collegamento tra la liberalità (**diretta o indiretta**) ed il trasferimento di diritti immobiliari o di aziende, che è soggetto ad imposta proporzionale di registro o ad IVA, ed ove risulti tale collegamento si è automaticamente in presenza di una fattispecie esclusa dal campo di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

La Cassazione, nella fattispecie che esclude la tassazione, include anche le donazioni dirette (eseguite con atto notarile) e non solo le donazioni indirette.

VII

La Cassazione, con le seguenti considerazioni, avvalora le proprie conclusioni circa l'insussistenza di un obbligo di esplicitazione della suddetta liberalità nell'atto di trasferimento dell'immobile

con le seguenti considerazioni:

- 1) *"dalla lettura del testo della norma in esame non si evince alcun riferimento circa il presunto onere del contribuente di dichiarare espressamente nell'atto pubblico, soggetto ad imposta di registro o ad IVA, il collegamento tra la liberalità ed il trasferimento del diritto immobiliare, né tantomeno emerge che l'Amministrazione finanziaria debba essere edotta della «scelta» operata per tale regime",*
- 2) *"invero, il legislatore tributario, se ritiene essenziale che il contribuente, per fruire di un beneficio, non solo possieda i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dalla*

norma, ma anche li dichiarare apertamente nell'atto pubblico, ne impone espressamente l'enunciazione (al riguardo, si menziona la Nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131)",

VIII

Il Supremo Collegio, ai fini della irrilevanza anche civilistica della dichiarazione della provenienza del denaro, precisa altresì che in caso di donazione indiretta di un immobile, per verificare se tale bene rientri o meno nella comunione legale dei coniugi di cui agli artt. 177 ss. cod. civ., l'attestazione del notaio, dell'avvenuto pagamento del corrispettivo dell'immobile con denaro donato dal genitore al figlio, non può considerarsi sufficiente, trattandosi di mera presa d'atto della dichiarazione resa al riguardo dall'acquirente (cfr. Cass. n.21494/2014).

La conclusione che ne deriva è che, ai fini della esclusione di cui all'art. 1 comma 4 bis D. Lgs 31.10.1990 n.346, ciò che rileva è il solo dato di un obiettivo collegamento tra liberalità (diretta o indiretta) e l'atto di trasferimento, mentre la dichiarazione di tale collegamento nell'atto stesso oltre a mal conciliarsi con la natura della norma in commento, àncora l'applicazione della esclusione ad un requisito di carattere meramente formale, non richiesto dal legislatore, e che non è comunque idoneo a dimostrare l'effettivo collegamento richiesto dalla norma.

IX

Le novità.

1) Non è necessario avvalersi del diritto all'applicazione della esclusione, mediante dichiarazione formale in atto.

- 2) L'esclusione dall'imposta si applica solo se è oggettivamente vero il collegamento.
- 3) La dichiarazione in atto del collegamento non solo non è richiesta ma, se resa, non è in grado da sola di affermare il collegamento tra donazione e atto traslativo.
- 4) L'applicazione dell'esclusione dall'imposta si applica anche nel caso di donazione diretta e non solo nel caso di donazione indiretta.

X

Conclusione.

A questo punto Tizio, dopo aver letto l'Ordinanza della Cassazione, potrà recarsi dal notaio e chiedergli se, considerata l'Ordinanza della Cassazione, potrà procedere secondo le richieste iniziali, e cioè donazione diretta del denaro al figlio con l'onere di impiegare la somma donata per l'acquisto dell'immobile.

Il tutto senza dover pagare imposte di donazione.

Che fare?

La palla adesso passa al notaio.

Buon rientro a tutti.

Nota

La PRIMA PARTE è stata pubblicata su Notarnews 7/2023.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§