

5. TAX TWO



5.1. LA TASSAZIONE DELLE DONAZIONI INDIRETTE.

di Alessio Paradiso

Mediante le donazioni indirette viene attribuito un vantaggio al beneficiario con un negozio diverso dalla donazione ma che di fatto raggiunge lo stesso risultato. Il donante non stipulerà l'atto con il donatario ma con terzi oppure il negozio potrebbe essere unilaterale, comportando un vantaggio, appunto indiretto, in favore del donatario.

Esempi di donazioni indirette sono

- 1) l'adempimento del terzo
- 2) il contratto a favore del terzo
- 3) la remissione del debito, con le dovute precisazioni perché è atto a causa tipica e quindi deve comunque manifestarsi l'*animus donandi*.

Le donazioni indirette sono soggette a tassazione; siamo nel campo delle imposte sulle successioni e donazioni.

In effetti quando è stata (re)introdotta la normativa sulle successioni e donazioni, con gli interventi datati 2006, ad iniziare con il decreto legge 262/2006, le liberalità indirette non sono state menzionate.

Viceversa il vecchio articolo 1 del decreto legislativo 346/1990 prevedeva espressamente la tassazione delle liberalità indirette.

In particolare,

A) l'art. 2 comma 47 del decreto legge 3 ottobre n. 262/2006 dispone:

"E' istituita 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".

B) l'articolo 1 comma 1 del decreto legislativo n.346/1990 dispone:

"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."

D'altra parte la Giurisprudenza ritiene che, seppur nel silenzio della nuova normativa, le donazioni (liberalità) indirette vadano comunque tassate.

Il motivo che sta alla base di questo principio è che le liberalità indirette sono comprese e fanno parte del più ampio genere dei trasferimenti a titolo gratuito, che invece sono espressamente richiamati dall'art.2 comma 476 sopra citato.

Le donazioni (liberalità) indirette sarebbero una species, un tipo particolare di trasferimento a titolo gratuito.

Questo principio è stato affermato dalla sentenza della Corte di Cassazione, sezione 5 civile, n.11.831 del 2022, pubblicata il 12.04.2022.

La Corte, oltre a enunciare questo principio, ha esaminato la fattispecie in cui le donazioni indirette non sono soggette all'imposta sulle donazioni e le modalità per ottenere l'esenzione.

Il fondamento normativo della esenzione, o meglio della non soggezione a imposta delle donazioni indirette è dato dall'articolo 1 coma 4 bis del decreto legislativo 346/90

che recita:

"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 altre 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".

L'art.2 comma 50 del decreto legge 262/2006 dispone:

"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";

l'art.55 comma 1 del decreto legislativo 346/90 dispone:

"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 questo sistema normativo sono soggette a imposta tutte le liberalità indirette che emergono da atti che siano soggetti a registrazione:

a) aventi ad oggetto beni o diritti diversi da immobili o aziende (ad es, quote di partecipazione societaria, crediti, beni mobili compreso il danaro, ecc..),

oppure

b) non "collegati" all'atto traslativo o costitutivo di diritti reali immobiliari o di aziende.

La Cassazione indica i requisiti minimi e le istruzioni per usufruire della non imponibilità prevista dall'art.1, comma 4 bis del decreto legislativo 346/90.

A) La mancanza di contemporaneità tra liberalità indiretta e atto soggetto a registrazione da cui la stessa liberalità si desume, non esclude necessariamente il "collegamento".

E la Corte spiega il motivo: "In realtà, il riferimento in tale sede ai soli atti soggetti a registrazione è giustificato dal contesto normativo, in quanto il comma 4-bis, quanto meno nelle ipotesi di sua più lineare e sicura applicazione, ha ad oggetto fattispecie nelle quali si è in presenza di atti scritti, come tali soggetti a registrazione, nell'ambito dei quali può riscontrarsi l'esistenza di una liberalità (anche indiretta) collegata. La ratio di tale disposizione va rinvenuta nella volontà di evitare una sorta di doppia imposizione su un fenomeno sostanzialmente unitario; del resto occorre ricordare che uno dei principali obbiettivi del legislatore del 2000 è stato quello di far emergere, attraverso la mitigazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, non solo materia imponibile ai fini di detta imposta, ma altresì l'esistenza di trasferimenti patrimoniali rilevanti ai fini dell'imposizione diretta.

Orbene, la disposizione in esame appare del tutto coerente con tale obbiettivo, in quanto esclude da imposizione indiretta talune liberalità, incentivando il contribuente alla loro esteriorizzazione. Dunque, laddove lo scopo della donazione è di arricchire un altro soggetto senza che vi sia alcun obbligo giuridico che lo imponga, esso può essere raggiunto anche con negozio diverso dalla donazione tipica, il quale, proprio perché utilizzato per perseguire lo scopo donativo, va assoggettato alla disciplina sostanziale della donazione".

Il punto dirimente ai fini della imponibilità è dunque il "collegamento" che deve esistere tra liberalità indiretta e l'atto traslativo oneroso assoggettabile a iva o a imposta di registro proporzionale.

Chiarito questo punto, occorre stabilire quando in effetti viene realizzato il "collegamento".

B) La necessità di **elementi univoci** per far risultare il collegamento tra liberalità ed acquisto dell'immobile o dell'azienda viene posta in dubbio e ritenuta non essenziale, mentre si ritiene che potrebbero valere anche **elementi oggettivi** anche non esplicitati formalmente.

1) Elementi univoci sono, ad esempio, intervento in atto del disponente, oppure una dichiarazione espressa dell'acquirente circa la provenienza della provvista utilizzata per pagare il venditore.

2) Elementi oggettivi sono, ad esempio, un bonifico effettuato da un familiare all'acquirente in prossimità della stipula dell'atto, oppure l'utilizzo di assegni riferibili a conti correnti della famiglia e non dell'acquirente.

Secondo l'orientamento in vigore, la prova del collegamento può essere fornita adducendo qualsiasi elemento che corrobori la funzionalità dell'atto liberale all'acquisto (immobile o azienda); non è quindi necessaria una menzione espressa allo

scopo far emergere il collegamento.

3) Il silenzio della norma. In effetti l'art.1 comma 4 bis del decreto legislativo 346/90 nulla dispone circa le modalità per far emergere o esplicitare il collegamento atto liberale/atto di acquisto.

Secondo la Cassazione, in questo caso e contrariamente ad altre fattispecie - dove ai fini della fruizione del beneficio è necessaria l'invocazione dello stesso, e spesso con formule ben definite - non è necessario che il contribuente espliciti l'esercizio del diritto ai fini dell'ottenimento dell'esenzione.

Così l'acquirente non deve fare alcuna menzione in atto, ma è sufficiente che il collegamento si basi su fatti oggettivi.

E' Pur vero che la mancanza dei presupposti che danno luogo all'esenzione di imposta trova in ogni caso l'applicazione dell'art.56 bis del decreto legislativo 346/90 che prevede:

"1. Ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni:

a) quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;

b) quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire.

2. Alle liberalità di cui al comma 1 si applica l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di 350 milioni di lire.

3. Le liberalità di cui al comma 1 possono essere registrate volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In tale caso si applica l'imposta con le aliquote indicate all'articolo 56 mentre qualora la registrazione volontaria sia effettuata entro il 31 dicembre 2001, si applica l'aliquota del tre per cento."

C) La norma agevolativa prevede quale condizione, per l'irrilevanza impositiva delle liberalità indirette, che l'atto a servizio del quale è disposta la liberalità sia soggetto a imposta di registro, oppure a iva e non che il contribuente dichiari la finalità donativa.

D) L'articolo 1 comma 4 bis del decreto legislativo 346/90 va dunque visto come norma che ribadisce il principio per cui, fuori dai casi ivi contemplati, le liberalità indirette sono soggette alla (sola) imposta di donazione.

In definitiva:

"Il fenomeno delle liberalità indirette è rimasto certamente tassabile nell'ambito della

"nuova" imposta di donazione, in quanto lo stesso rientra nell'ampia nozione di "trasferimenti gratuiti" che il legislatore tributario del 2006 ha ritenuto di utilizzare ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo del tributo.

Tuttavia, le liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione devono sempre essere assoggettate all'imposta di donazione, salvo quelle 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'Iva.

Le altre liberalità indirette, quelle cioè non risultanti espressamente in atti soggetti a registrazione, confluiscono nella fattispecie delle liberalità indirette non formalizzate, accertabili e tassabili alle condizioni previste dall'art. 56-bis del D.Lgs. n. 346/1990.

Quando il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 si occupa (all'art. 56-bis, T.U.S.D., rubricato "Accertamento delle liberalità indirette") della tassazione delle liberalità diverse dalla donazione "formale", enuncia due principi:

- a) la facoltà del contribuente di registrare "volontariamente" le liberalità indirette (art. 56-bis, comma 3, T.U.S.D.);
- b) il potere dell'Amministrazione di accettare le liberalità indirette solo al ricorrere di due presupposti (art. 56-bis, comma 1, T.U.S.D.):
 - "quando l'esistenza" della liberalità indiretta "risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi";
 - "quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire".

Se, dunque, il potere dell'Amministrazione di accettare donazioni "indirette" si ha solo al ricorrere dei predetti due presupposti, pare potersi concludere che non vi sia un obbligo generalizzato di registrare tutte le donazioni "indirette" risultanti (anche per via di enunciazione) da atti soggetti a registrazione, ma si pongano solo le dette ipotesi di tassazione delle donazioni "indirette" risultanti da atti soggetti a registrazione (fermo restando l'esonero da tassazione per le donazioni "indirette" rientranti nel perimetro di quelle identificate nell'art. 1, comma 4-bis, T.U.S.D.)" (Cass cit.)

Le conclusioni della Corte ai fini dell'ottenimento della non imponibilità delle liberalità indirette sono impostate ad un atteggiamento piuttosto liberale e non formale del contribuente.

In ogni caso non è vietato ed anzi è consigliato indicare in atto:

- 1) la menzione della provenienza della provvista da soggetto diverso dell'acquirente
- 2) dati anagrafici completi del donante

Mentre non rilevano rapporto e grado di parentela, perché la norma prevede la non imponibilità "tout court".

Le menzioni indicate ai punti 1 e 2 oltre a essere utili sono necessarie sia ai fini della

normativa antiriciclaggio e sia per evitare che l'A.E. in prima battuta effettui un accertamento in capo all'acquirente/donatario per aver acquistato un immobile seppur non detentore di un reddito adeguato all'acquisto.

E' vero che il "collegamento" potrebbe essere fatto valere successivamente, però come recitava un tempo il vecchio adagio dei nonni ... "prevenire è meglio che curare".

§§§§§

§§§§§§

§§§§§§