

feder notizie

NOTARIATO | INNOVAZIONE | SOCIETÀ

[Home](#)

[Corsivo](#)

[La professione](#)

[La normativa](#)

[Conversazioni](#)

[Archivio storico](#)

[Redazione](#)

[Edicola](#)

Cerca

Cerca

Liberalità indirette e poteri di accertamento dell'Agenzia delle Entrate

Argomento: Approfondimento giuridico Pubblicato il 19 Dicembre 2025 da Redazione Federnotizie

Cari lettori abbiamo aggiunto a ogni articolo una funzione di **lettura vocale**. Basta cliccare sul pulsante "Ascolta" per sentire l'articolo nei momenti in cui leggere non è comodo. Buona esperienza di **audio-lettura**!



A cura di Garbiele Fanti

1. Introduzione

In materia di accertamento delle liberalità indirette sembra oggi esservi, nella prassi degli uffici dell'amministrazione finanziaria, ma anche negli studi notarili, una diffusa convinzione di generica assoggettabilità a imposizione delle liberalità indirette contenute negli atti notarili con l'eccezione di quelle collegate ad atti contenenti trasferimenti di diritti reali immobiliari o di aziende assoggettati a imposta di registro proporzionale o a Iva. Ciò, tuttavia, in aperto contrasto con le chiare e inequivoce conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza di legittimità.

In particolare, appare piuttosto trascurato dalla dottrina, nonché dall'amministrazione finanziaria, il rapporto tra gli Artt. 1, comma 4-bis, e 56-bis del TUS entrambi dedicati alle c.d. liberalità indirette.

Mentre la seconda disposizione detta una disciplina generale delle liberalità indirette, la quale prevede la loro assoggettabilità a imposta solo al ricorrere di determinate, tassative e molto circoscritte ipotesi, il comma 4-bis dell'art. 1 potrebbe sembrare, a una prima lettura, postulare una generica assoggettabilità a imposta delle liberalità indirette risultanti dagli atti assoggettati a registrazione (c.d. liberalità indirette formali) ma così non è.

Tale suggestione deriva dall'incipit della disposizione normativa la quale fa precedere l'esenzione da imposizione per le liberalità collegate ad atti di trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari ovvero di trasferimenti di aziende che abbiano scontato l'imposta di registro proporzionale o l'IVA, dall'espressione: *“Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione”*

Detta infelice formulazione ha spinto la dottrina^[1], al fine di superare l'apparente antinomia, a ricondurre le norme ad ambiti di applicazione non sovrapposti circoscrivendo l'ambito di applicazione dell'art. 56-bis alle sole liberalità informali, ossia non emergenti da atti assoggettati a registrazione, e riconducendo le c.d. liberalità indirette formali al solo art. 1, comma 4-bis c.c.

Tale ricostruzione, tuttavia, non trova riscontro nel dettato normativo, e pertanto non è esegeticamente accoglibile, né, come vedremo nel proseguio, nella giurisprudenza.

Proprio la giurisprudenza, senza esitazioni, riconduce il rapporto tra le dette norme a un rapporto di *genus* (art. 56-bis) a *species* (art. 1-comma 4-bis TUS) sostenendo conseguentemente la generale non imponibilità fiscale delle liberalità indirette al di fuori dei limitati casi tassativamente previsti dall'art. 56-bis senza che si possa distinguere tra liberalità indirette c.d. formali e liberalità indirette informali e pertanto anche nei casi di liberalità indirette risultanti da atti sottoposti a registrazione.

Al fine di comprendere tale conclusione è' innanzitutto utile un breve *excursus* sulla genesi delle norme in esame.

2. Le liberalità indirette quale presupposto dell'imposta di donazione

Ai sensi dell'originario testo^[2] dell'art. 1 del D.Lgs. 346/1990: *“L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte e ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o **altra liberalità tra vivi**”*.

La norma pertanto assoggettava espressamente all'imposta di donazione non soltanto le donazioni dirette ma anche le “altre liberalità tra vivi” le quali altro non sono che le liberalità indirette (dato che non vi è un *tertium genus* di liberalità).

Gli unici altri riferimenti presenti nell'originario testo del D.Lgs. 346/90 alle “altre liberalità” erano rinvenibili: nel quarto comma del medesimo articolo uno, che esentava dall'imposta le “liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile”; nel comma 1 dell'art. 5, che individuava i beneficiari delle altre liberalità quali soggetti passivi dell'imposta; nel 5 comma dell'art. 58 il quale estendeva anche alle altre liberalità la disciplina degli oneri, condizioni, nascituri e sostituzioni.

Non vi erano altri supporti normativi per comprendere meglio la disciplina tributaria di tali liberalità e pertanto, in assenza di altre disposizioni, il beneficiario di una liberalità indiretta era “obbligato” a sottoporre a registrazione tale liberalità versando la relativa imposta all'erario.

L'inadempimento di tale obbligo avrebbe anche potuto comportare eventuali sanzioni per omessa registrazione.

La successiva riformulazione dell'ambito di applicazione dell'imposta a opera del D.L. 262/2006 con la sostituzione del riferimento alle altre liberalità con il riferimento ai trasferimenti a titolo gratuito non è a tal riguardo privo di conseguenze.

Non appare infatti a chi scrive condivisibile l'assunto secondo cui *“anche se tale norma, a differenza dell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 346/1990, non menziona le “altre liberalità tra vivi”, le liberalità indirette restano tassabili nell'ambito del “nuovo” tributo successorio, in quanto le stesse costituiscono una species del più ampio genus rappresentato dai “trasferimenti di beni e diritti a titolo gratuito”*^[3].

Ciò per il semplice fatto che le liberalità indirette (a pari delle dirette) possono certamente essere sempre ricondotte al più ampio genus degli atti gratuiti (al cui interno la *summa divisio* è tra atti gratuiti liberali e atti gratuiti interessati), ma non anche nella categoria dei “trasferimenti”.

Il “trasferimento”, infatti, attiene al c.d. negozio mezzo ed è soggetto alla disciplina fiscale di questo mentre il c.d. negozio fine, la liberalità indiretta che il disponente si propone di realizzare, comporta sì un arricchimento del beneficiario ma non un trasferimento ulteriore nei suoi confronti.

Ciò risulta ancora più evidente per tutte quelle liberalità indirette che si realizzano per il tramite di un negozio mezzo che non prevede neanche esso alcun trasferimento.

Basti pensare, per esempio, alle delegazioni di debito (*delegatio promittendi*) effettuate per realizzare una liberalità in favore del delegatario (in assenza di un precedente rapporto di valuta), oppure alla remissione di un debito, o ancora all'accollo liberatorio a fini liberali.

In nessuna di queste fattispecie di liberalità indirette è presente un trasferimento gratuito. Ma, a ben vedere, non possono essere ricondotte al concetto di trasferimento gratuito neanche le altre liberalità indirette tipiche come, per esempio, la stipulazione in favore del terzo o l'adempimento del terzo ex art. 1180 c.c. perché in tali ipotesi il trasferimento della proprietà della res non avviene a titolo gratuito ma oneroso, ed è sorretto dalla causa del negozio mezzo, mentre nessun trasferimento vi è (in senso giuridico) tra stipulante e beneficiario.

Lo stesso art. 1411 chiarisce che il terzo beneficiario della stipulazione in suo favore acquista il bene direttamente dal promittente e la causa del trasferimento è evidentemente onerosa non essendovi nessuna liberalità dal promittente al terzo, così come è oneroso il trasferimento del denaro dallo stipulante al promittente. Pur essendovi un negozio gratuito insito nel contratto (la liberalità indiretta) non vi è alcun trasferimento gratuito in senso giuridico.

Invero le pronunce giurisprudenziali sul punto (Cfr. Cass. 11831/2022 cit.) possono essere meglio comprese considerando che esse si sono formate sui casi più frequentemente sottoposti all'attenzione della Corte, ossia sul caso della somma di denaro trasferita dai genitori sul conto del figlio prima della stipula di una compravendita immobiliare al fine di dotarlo della provvista necessaria per l'acquisto.

In tali ipotesi è evidente la presenza di un trasferimento gratuito (della somma di denaro) ma a ben vedere non si è di fronte a una liberalità indiretta ma a una vera e propria donazione diretta (priva della prescritta forma) ancorché trattasi di donazione modale accompagnata dall'onere per il donatario di impiegare la somma ceduta per l'acquisto dell'immobile (come del resto sancito da Cass., Sez. Un., 27 luglio 2017, n. 18725[4]).

Certamente infine non è predicabile la generale sottoponibilità a imposizione delle liberalità indirette sostenendone la riconducibilità alla donazione indirette poiché si tratta di fenomeni giuridici ed economici nettamente diverse^{[5][6]}.

Le sopra esposte riflessioni inducono a ritenere che il D.L. 262/2006, nel reintrodurre l'imposta sulle donazioni, se da un lato ha esteso l'ambito di applicazione dell'imposta agli atti gratuiti interessati (per esempio il trasferimento della proprietà di una stradina per liberarsi delle spese di manutenzione) dall'altro ha preso atto della sua restrizione (già operata, come meglio si dirà, dalla l.342/2000) depennando dalla norma le liberalità indirette non più soggette a generale imponibilità ma rilevanti fiscalmente nelle sole specifiche e limitate ipotesi previste dall'art. 56-bis.

La questione dell'ascrivibilità o meno delle liberalità indirette alla generale definizione del presupposto d'imposta dell'Imposta sulle donazioni, pur avendo scarsi risvolti pratici (giacché in ogni caso la disciplina positiva delle liberalità indirette è recata soltanto dalle predette due norme), ha non poco rilievo ermeneutico.

Infatti, in presenza di ambiguità normative, ove si ritenesse sussistente un principio di generale assoggettamento a imposta delle liberalità indirette, sarebbe giustificata un'interpretazione volta a estendere l'ambito della loro rilevanza fiscale, mentre, viceversa, ammettendo l'eccezionalità dell'imponibilità delle liberalità indirette, ogni attività ermeneutica deve essere effettuata fornendo un'interpretazione restrittiva delle norme.

3. La Legge 21 novembre 2000 n° 342

Il legislatore, dieci anni dopo l'emanazione del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, preso atto della circostanza che raramente le liberalità indirette venivano sottoposte a imposizione e che ciò comportava spesso la mancata emersione di flussi di denaro e di potenziale base imponibile ai fini delle imposte dirette, è fortemente intervenuto sulla disciplina delle liberalità indirette introducendo all'art. 1 il comma 4-bis e soprattutto introducendo nel TUS l'art. 56-bis.

La prima norma prevede 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 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.”*

La novella legislativa, la cui portata si approfondirà in seguito, non è pertanto, a dispetto di come si potrebbe essere oggi portati a pensare, l'artefice dell'allargamento dell'ambito di applicazione dell'imposta di donazione alle liberalità indirette. Tale obiettivo, infatti, al momento dell'introduzione di detto comma 4-bis, era già svolto dal primo comma, il cui ambito di applicazione, al contrario, veniva sensibilmente ristretto dalla modifica.

Ma a restringere soprattutto l'ambito della rilevanza fiscale delle liberalità indirette, con la detta riforma, è stata l'introduzione dell'articolo 56-bis, spesso trascurato, che seppure attraverso un'ardita^[7] formulazione (così come è ardita la stessa rubrica dell'articolo “Accertamento delle liberalità indirette”), così originariamente disponeva:

1. Ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile[8], **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”.

Oggi le modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2024 hanno eliminato il secondo dei presupposti di cui sopra e innalzato l'aliquota in caso di accertamento dell'ufficio all'8% da applicarsi tuttavia per la sola parte eccedente le franchigie (e non più lire 350 milioni) eventualmente sussistente per il grado di parentela intercorrente tra disponente e beneficiario.

4. L'art. 56-bis TUS

L'art. 56 bis TUS richiede un notevole sforzo interpretativo da parte dell'interprete il quale può condurre a un esito coerente con l'impianto normativo e i principio generali solo

ammettendo che nella formulazione del testo normativo il legislatore abbia stavolta utilizzato un lessico improprio.

La norma delinea apparentemente una “limitazione del potere di accertamento” dell’amministrazione finanziaria, e pertanto della stessa facoltà impositiva dell’ente, al solo caso di dichiarazione resa dal contribuente interessato nell’ambito di procedimenti diretti all’accertamento dei tributi.

In altri termini: anche qualora l’Amministrazione finanziaria avesse contezza certa e documentata dell’esistenza della liberalità indiretta non potrebbe assoggettarla a imposizione se la stessa non venga “confessata” dal contribuente in sede di accertamento delle imposte.

E non potrebbe sottoporla a tassazione neanche nel caso in cui essa sia riconosciuta dal contribuente ma al di fuori di un procedimento di accertamento di imposte.

Pertanto, l’unico caso in cui l’amministrazione delle entrate potrà sottoporre d’ufficio a registrazione una liberalità indiretta (applicando a essa l’aliquota dell’8% prevista oggi dal secondo comma) è quello in cui il contribuente, sottoposto a verifica fiscale, dichiara che la provenienza di un determinato introito non rappresenta un ricavo ma una liberalità indiretta in suo favore.

Si tratta, evidentemente, di ipotesi del tutto residuale e così restrittiva da svuotare quasi del tutto l’ambito di rilevanza fiscale delle liberalità indirette delineando piuttosto una sorta di “sanzione” per il contribuente che abbia “impegnato” l’ufficio in un procedimento di verifica fiscale causato da una mera liberalità indiretta.

Ne emerge evidentemente un forte ridimensionamento del novero delle liberalità indirette che è possibile per l'ufficio sottoporre a tassazione. Se nell'analisi della norma ci si limitasse al lessico utilizzato dal legislatore, una simile limitazione, effettuata non già delinendo i presupposti per il sorgere dell'obbligazione trinitaria, ma tramite la limitazione del potere di accertamento dell'Ufficio, apparirebbe difficilmente compatibile col principio di doverosità dell'adempimento tributario quale espressione dei principi generali dell'ordinamento tributario e dell'art. 53 Cost. in particolare.

D'altronde è lo stesso articolo che nel proseguio, al terzo comma, espressamente chiarisce che la registrazione di tali liberalità non è un obbligo per il contribuente poiché egli "può" (e non deve) registrarle volontariamente.

D'altronde nessun termine e nessuna sanzione [9] è prevista (e non potrebbe essere diversamente) sia per il caso di registrazione volontaria che per il caso di registrazione d'ufficio. Piuttosto vi è, da parte del legislatore, un utilizzo "punitivo"[10] delle aliquote che fa sì che la registrazione volontaria sia assoggettata alle ordinarie aliquote proprie delle donazioni (determinate in base al grado di parentela intercorrente tra donante e donatario) mentre la registrazione da parte dell'ufficio in caso di dichiarazione resa dal contribuente in sede di accertamento di imposte, sia sempre e comunque assoggettata all'aliquota massima dell'8% (salva comunque l'applicazione delle franchigie proprie del rapporto di parentela esistente tra donante e donatario).

L'assenza di termini e sanzioni, la previsione di una "facoltà" ma non di un obbligo di registrazione per il contribuente e la diversa modulazione delle aliquote induce pertanto a ritenere che la norma, a dispetto della Rubrica e della terminologia utilizzata dal legislatore,

non circoscriva la facoltà di accertamento dell'ufficio bensì individua gli stessi presupposti di imposta per l'assoggettamento a tassazione delle liberalità indirette [11].

Ne consegue che le liberalità indirette, contemplate (originariamente) dal comma 1 dell'art. 1 del Tus, realizzeranno il presupposto impositivo instaurando il rapporto tributario e dando luogo all'applicazione dell'imposta solo ove alternativamente:

1. siano volontariamente registrate dal contribuente;
2. siano dichiarate dallo stesso nell'ambito di un procedimento di accertamento di un tributo (che a ben vedere altro non è che un'altra ipotesi di spontanea sottoposizione a Tributo giacché dipende pur sempre da una spontanea dichiarazione del contribuente).

A queste due ipotesi se ne aggiungerà un'altra, come vedremo, quella dell'enunciazione (che rappresenta anch'essa, in fin dei conti, una ipotesi di registrazione volontaria).

5. Liberalità indirette formali e informali (rapporti tra gli artt. 1, comma 4 bis, e 56-bis TUS). La sentenza della *Cassazione* n° 9780 del 12/04/2023

Il legislatore, all'interno della categoria delle liberalità indirette, non ha previsto alcuna differenziazione e pertanto non vi è alcun margine per un distinguo basato su una contrapposizione tra l'art. 1, comma 4-bis, TUS (che disciplinerebbe le liberalità indirette formali) e l'art. 56-bis TUS (che disciplinerebbe le liberalità indirette informali).

Proprio il lessico utilizzato dal legislatore nell'incipit del comma 4 bis, e precisamente l'espressione: "Fermo restando", rivela chiaramente che non si tratta di una disposizione che

introduce una nuova fattispecie imponibile autonoma ma che si premura di non estendere al di là della sfera voluta dal legislatore una esenzione (quella recata dalla seconda parte della disposizione) a una imponibilità i cui presupposti sono dettati aliunde (nell'art. 56 bis).

In tal senso si è espressa anche la Cassazione [\[12\]](#), dapprima chiarendo che: *“Se, dunque, il potere dell'Amministrazione di accertare 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.)[\[13\]](#)”*.

In un'altra pronuncia la Cassazione ha precisato: *“Sulla stessa linea, la dottrina ha ravvisato nella legislazione tributaria una triplice suddivisione delle donazioni, che si articola nelle seguenti categorie:*

- a. “donazioni dirette” o “formali”, che nascono dalla stipulazione in forma pubblica (con l'assistenza obbligatoria dei testimoni) di un contratto tra donante e donatario ex art. 769 c.c. ;
- b. “donazioni indirette” (anche*(ma non esclusivamente n.d.a.)* se formali), che derivano dalla confezione di un atto giuridico (in senso stretto) o da un negozio unilaterale o da un contratto (diverso, quindi, dalla donazione prevista dall'art. 769 c.c.) con la produzione di effetti analoghi alla donazione diretta (nell'accezione prevista dall'art. 809 c.c.), cioè, l'attuazione della volontà del donante (condivisa dal donatario) di provocare, per “spirito di liberalità”, un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario con il correlativo depauperamento del patrimonio del soggetto dante causa (esempi di tale categoria sono considerati: l'adempimento di un debito altrui; la rinuncia a un diritto; la electio amici nel contratto per persona da nominare; la delega a operare

su un conto corrente bancario senza obbligo di rendiconto; il contratto a favore di un terzo; l'accollo di un debito altrui);

- c. “donazioni informali”, che consistono nello svolgimento di un’attività materiale (per esempio: il trasferimento di denaro o di strumenti finanziari che si attui o brevi manu – e, cioè, consegnando fisicamente del denaro contante al donatario – o impartendo un ordine di bonifico bancario o cointestando un conto corrente bancario o un “dossier titoli” o un qualsiasi altro rapporto bancario; la consegna di un assegno circolare intestato al donatario affinché questi lo incassi sul proprio conto corrente bancario; la consegna di un titolo al portatore; l’incremento del fondo altrui con costruzioni o piantagioni; ecc.) o nella tenuta di un comportamento consapevolmente omissivo (come quello di lasciare decorrere un termine di prescrizione o di usucapione; oppure come quello di lasciare operare il meccanismo previsto dall’art. 177 c.c. , comma 1, lett. a, e, cioè, stipulare un contratto di acquisto da parte di uno solo dei coniugi in comunione legale dei beni con impiego di suo denaro personale, provocando la sottoposizione del bene acquistato al regime di comunione legale) con la conseguenza, anche in questo caso, della diminuzione del patrimonio del soggetto dante causa e l’aumento del patrimonio del soggetto beneficiario” (Cassazione n 9780 del 12/04/2023).

Con la detta sentenza, quindi, la Cassazione riconosce una disciplina unitaria per le liberalità indirette, siano esse formali o informali, distinguendo solo le liberalità informali dirette

Le donazioni indirette, sia formali che informali, costituirebbero quindi un’unica categoria fiscale.

La Cassazione, in tale pronuncia, prosegue poi il suo ragionamento osservando come dalla circostanza per cui gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull’imposta di registro (per la quale la soggezione a registrazione consegue alla formazione di un atto “per iscritto nel territorio dello Stato”) e dal tenore letterale

dell'art. 1 , comma 4-bis TUS sarebbe desumibile che: *“in tanto la donazione indiretta sarebbe rilevante ai fini dell'imposta sulle donazioni, in quanto essa sia “risultante” (anche per effetto di enunciazione, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22) “da atti soggetti alla registrazione” (e, come è noto, per esserci obbligo di registrazione, deve esserci, anzitutto, di regola, la formazione “per iscritto” “nel territorio dello Stato” dell'atto da sottoporre a tassazione: il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 2, lett. a); pertanto, per esempio, le **donazioni informali (non stipulate “per iscritto”, nè enunciate in un” atto scritto”) non sarebbero un possibile oggetto di tassazione.***

In altre parole, quando non si sia in presenza di “atti soggetti alla registrazione”, non si avrebbe una fattispecie rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, a meno che (ai sensi del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis).

La Cassazione, quindi, conferma anzitutto l'assenza di una generale imponibilità delle liberalità, almeno quando esse si realizzano per il tramite di mere attività materiali non formalizzate per iscritto né enunciate in un atto soggetto a registrazione. Ma la Cassazione prosegue come segue: *“resta da approfondire il punto se, per la donazione indiretta risultante “da atti soggetti alla registrazione” (fatta eccezione per la già accennata fattispecie di esonero da tassazione di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1 , comma 4-bis) sia configurabile, o meno, un obbligo di registrazione.*

*E' convinzione del collegio **che debba essere negativa** la risposta alla predetta domanda se per qualsiasi liberalità (diversa dalla donazione formale) che sia “risultant(e)” (anche per effetto di enunciazione, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22) “da atti soggetti alla registrazione” (e, in particolare, da un atto formato “per iscritto” “nel territorio dello Stato”) vi sia l'“obbligo” di registrazione e di tassazione con l'imposta sulle donazione*

Infatti, quando il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , si occupa (all'art. 56-bis, sotto la rubrica "Accertamento delle liberalità indirette") della tassazione delle liberalità diverse dalla donazione formale, enuncia due principi (**che si rendono applicabili, per quanto sopra osservato, alle sole liberalità indirette "risultanti da atti soggetti alla registrazione"**):

- a. la "facoltà" del contribuente di registrare "volontariamente" le liberalità indirette (art. 56-bis, comma 3);
- b. il "potere" dell'amministrazione finanziaria di accertare le liberalità indirette (solo) al congiunto ricorrere dei seguenti

due presupposti (art. 56-bis, comma 1): b.1. "quando l'esistenza" della liberalità indiretta "risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi"; b.2. "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 finanziaria di accertare donazioni indirette si ha solo (sempre che la normativa in materia – come sopra accennato – non sia da ritenere abrogata) al ricorrere dei predetti due presupposti, **pare potersi concludere che non vi sia un generalizzato obbligo di sottoporre a tassazione tutte le donazioni indirette "risultanti" (anche per via di enunciazione) "da atti soggetti alla registrazione"** (Cass., Sez. 5, 12 aprile 2022, n. 11831), ma si pongano solo le seguenti ipotesi di tassazione delle donazioni indirette, se "risultanti", beninteso, "da

atti soggetti alla registrazione" (fermo restando l'esonero da tassazione per le donazioni indirette rientranti nel perimetro di quelle identificate nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1 ,

comma 4-bis):

- a. la tassazione delle donazioni indirette quando per esse sia esplicita la “facoltà” di registrazione volontaria, cui evidentemente può ricorrere il contribuente che abbia il timore di subire l'accertamento previsto nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 2;*
- b. la tassazione delle donazioni indirette (non rientranti nel perimetro di esenzione di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1 , comma 4-bis) la cui “esistenza” “risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi” (evidentemente diversi dall'imposta di donazione).*

Il principio enucleato dalla Cassazione (e confermato da Cassazione n. 7442 del 20/03/2024 n. 7442) è piuttosto dirompente e largamente disatteso dagli uffici dell'amministrazione finanziaria.

Essa ricostruisce il rapporto tra gli artt. 56-bis Tus e 1, comma 4 bis Tus, non nel senso di due norme impositive aventi a oggetto due presupposti di imposta alternativi (il primo per le liberalità indirette informali e il secondo per le liberalità indirette formali) ma un unico presupposto di imposta che ricorrerà solo al ricorrere congiunto di tutte le condizioni dettate dalle dette due norme.

In altre parole una liberalità indiretta, sia se essa risulti da un atto scritto soggetto a registrazione (anche nel caso in cui in tale atto essa risulti per mera enunciazione) sia se non risulti da alcun atto, sarà assoggettata a imposta solo se sia dichiarata dal contribuente in seno a una procedura di accertamento dell'imposta ovvero se da questo volontariamente soggetta a registrazione.

La ricostruzione della Cassazione è certamente apprezzabile, ma sono necessarie alcune precisazioni.

6. L'imposizione delle liberalità risultanti da atto soggetto a registrazione

Il pregievole percorso argomentativo seguito dalla Cassazione, tuttavia, non appare fino in fondo convincente nella misura in cui ritiene che anche l'enunciazione espressa della liberalità (anche ai sensi dell'art. 22 TUR) all'interno dell'atto soggetto a registrazione non ne comporti l'assoggettamento a registrazione in assenza di espressa richiesta in tal senso del contribuente.

In forza dell'art. 22 del D.p.r. 131/1986 l'enunciazione di disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione comporta la sottoposizione a registrazione anche della disposizione enunciata.

La norma ha una funzione antielusiva essendo volta a evitare che le parti di un contratto possano avvantaggiarsi degli effetti della registrazione di un contratto, rendendolo giuridicamente tra di loro certo e fornendogli data certa [\[14\]](#), senza corrispondere la relativa imposta, che nel caso delle liberalità indirette è quella dettata dall'art. 56-bis TUS.

La medesima esigenza antielusiva sembra poter ricorrere per le liberalità indirette disciplinate nell'art. 1, comma 4-bis, TUS e nell'art. 56-bis TUS.

Pertanto, poiché l'enunciazione ex art. 22 TUR viene equiparata, per gli atti non soggetti a registrazione in termine fisse o in caso d'uso, a una ipotesi di registrazione volontaria deve concludersi che, anche per le liberalità indirette, l'enunciazione sia da equiparare a una volontaria registrazione della liberalità indirette ex art. 56-bis comma 3 TUS.

E proprio all'enunciazione sembra riferirsi il medesimo tenore letterale dell'art. 1, comma 4-bis, TUS, sancendo che per l'imponibilità della liberalità indirette essa deve "risultare" dato che, affinché possa dirsi "risultante" essa non può che essere enunciata dalle parti.

Si possono pertanto trasportare all'art. 1, comma 4-bis, TUS, le medesime conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza e dalla dottrina nell'esegesi dell'art. 22 TUR per cui affinché possa dirsi ricorrente l'ipotesi dell'enunciazione gli atti enunciati devono avere *"forma e contenuto del tutto chiari"* e *"la loro enunciazione deve considerarsi giuridicamente autonoma e anche autosufficiente"*... tali atti risultano dunque apprezzabili ab intrinseco, senza ulteriori accertamenti di fatto o comunque extratestuali né valutazioni di particolare complessità giuridica^[15].

In altre parole: *"Nell'enunciazione, quindi, devono essere evidenziati tutti gli elementi costitutivi dell'atto cui si fa riferimento, con una fedele ricostruzione conforme al suo contenuto e alla sua struttura originali, di modo che l'imposta possa essere applicata anche sul negozio enunciato, secondo gli effetti che è idoneo a produrre."*

L'enunciazione deve cioè contenere tutti gli elementi essenziali del contratto enunciato che servono a identificarne la natura e il contenuto in modo tale che lo stesso potrebbe essere registrato come atto a sé stante. La tassazione per enunciazione, dunque, non può operare nelle

ipotesi in cui l'esistenza di un negozio sia desumibile solo da elementi indiretti e non in maniera certa e diretta per il richiamo espresso a tutti i suoi elementi fatto dalle parti.

È tradizionalmente riconosciuto, infatti, che non possano considerarsi integranti l'ipotesi dell'enunciazione i richiami meramente storici o esplicativi.

È stato infatti rilevato, ancorché in tempi risalenti, come non sia sufficiente che le parti enuncino circostanze dalle quali possa solo dedursi che esiste tra di esse il rapporto giuridico non denunciato, ma occorrerà sempre che le circostanze enunciate siano idonee di per sé stesse e quindi senza necessità di ricorrere a elementi non contenuti nell'atto a dare certezza di quel rapporto giuridico.

È necessario, in sostanza, che nell'atto enunciante siano contenuti elementi tali da consentire di identificare la convenzione enunciata sia in ordine ai soggetti che al suo contenuto oggettivo e alla sua reale portata in modo da fornire non solo la prova della sua esistenza ma da costituirne il titolo“[\[16\]](#).

Pertanto, salvo voler aderire alla ricostruzione offerta dalla Cassazione per cui è cessaria l'espressa richiesta, ovvero la dichiarazione in senso al procedimento di accertamento dei tributi, a determinare la sottoposizione a imposizione non è la mera realizzazione di una liberalità indiretta tramite il negozio sottoposto a registrazione bensì la completa enunciazione di tale liberalità in senso all'atto sottoposto a registrazione in modo che essa “risulti” dall'atto.

Ciò, d'altronde, risulta perfettamente in linea con la ricostruzione che la dottrina prevalente offre del negozio indiretto. Non è il mero fatto contenuto nel negozio-mezzo a giustificare

l'ulteriore tassazione ma è il negozio fine a essere assoggettato a imposta. Pertanto affinché ciò accada è necessario che vi siano tutti gli elementi per la determinazione dell'imposta: il presupposto dell'imposta (l'arricchimento altrui con impoverimento del disponente per animus donandi), i soggetti (beneficiario e disponente) e l'oggetto-base imponibile (la liberalità).

Ne deriva che unitamente al mero fatto, il contratto sottoposto a registrazione dovrà contenere la dichiarazione del negozio indiretto, ossia la qualificazione che di detto fatto rendono le parti.

Del medesimo avviso è la stessa Amministrazione Finanziaria la quale, nel commentare l'introduzione del comma 4-bis dell'art. 1 TUS così conclude: *“Di conseguenza, per tutti gli acquisti immobiliari finanziati da terzi sarà possibile dichiarare in atto che il pagamento è avvenuto a cura del soggetto donante, così da consentire alle famiglie di rendere trasparenti i loro rapporti economici (per esempio, la dazione di denaro dal padre al figlio ovvero il pagamento del relativo prezzo da parte del padre per l'acquisto di una casa)”*^[17].

Può pertanto dirsi acclarato che a essere sottoposta a imposizione non è la liberalità indiretta in sé bensì la “dichiarazione della liberalità indiretta”, dimodoché anche qualora fossero in possesso dell'Ufficio prove certe che con un determinato atto è stata effettuata una liberalità indiretta gliene sarebbe inibito l'accertamento (*rectius*: questa non sarebbe fiscalmente rilevante) ai sensi dell'art. 56-bis Tus se non “risultante” (ossia dichiarata) nel medesimo atto.

Occorre ora chiedersi qual è il contenuto che tale dichiarazione deve avere perché sia sottoposta a tassazione

Se, come visto, la dichiarazione deve contenere: *“tutti gli elementi essenziali del contratto enunciato che servono a identificarne la natura e il contenuto in modo tale che lo stesso potrebbe essere registrato come atto a sé stante”* essa dovrà necessariamente contenere l'indicazione dell'oggetto della liberalità, l'indicazione dei soggetti della liberalità e, soprattutto, l'indicazione dell'animus donandi che regge il trasferimento.

Per comprendere meglio si possono fare degli esempi concreti attingendo all'istituto più frequentemente utilizzando per realizzare una liberalità indiretta: l'adempimento del terzo ex art. 1180 c.c.

In assenza di ogni qualificazione delle parti l'adempimento del terzo rileva solo come mero fatto, il pagamento, non suscettibile di rivelare l'esistenza del negozio a esso sottostante, né tanto meno di far “risultare” la liberalità indiretta come richiesto dalla norma in commento.

L'adempimento del terzo, infatti, può essere certamente finalizzato a effettuare una liberalità indiretta, ma può anche essere finalizzato a realizzare un prestito al beneficiario, ovvero a estinguere un debito che il disponente ha verso il beneficiario (*solvendi causa*) oppure in esecuzione di una delegazione precedentemente impartita al terzo ovvero ancora senza alcun negozio sottostante ma al fine di consentire al terzo adempiente di costituirsi creditore del beneficiario (per esempio, per opporre allo stesso la compensazione del credito). In assenza dell'enunciazione del rapporto sottostante il fisco non può procedere a un accertamento della liberalità indiretta richiedendo questo l'integrazione degli elementi desumibili dall'atto con elementi esterni e presunzioni, cosa a esso inibita dagli artt. 56-bis e 1, comma 4-bis, Tus.

Parimenti non potrà essere assoggettato a tassazione l'adempimento del terzo ex art. 1411 dichiarato genericamente senza che sia indicato, per esempio, il soggetto che ha provveduto al pagamento ovvero la parte del prezzo che è stata da esso fornita. In tali ipotesi, infatti, mancano tutti gli elementi necessari a ricostruire l'esatto contenuto dell'atto nonché a determinarne la base imponibile.

D'altronde non ricorre in tali ipotesi alcuna delle elusioni che la norma in commento intende evitare poiché il negozio così enunciato sarebbe incerto nei suoi elementi essenziali e la indeterminatezza ne genererebbe incertezza sulla sua esistenza e sul suo contenuto tale da non potere offrire alle parti piena prova di esso.

Affinché una liberalità indiretta possa dirsi “risultante” dall'atto soggetto a registrazione, infatti, occorre che dalla mera lettura dell'atto sia possibile evincere con certezza l'esistenza della liberalità e ciò sarà possibile ove dal testo dell'atto della liberalità indiretta risultino tutti gli elementi: il depauperamento del disponente, l'arricchimento del beneficiario, l'animus donandi. In presenza di tutti i suddetti requisiti, esposti nell'atto sottoposto a registrazione, la liberalità indiretta risulta imponibile e la tassazione applicata non sarà quella dell'8% risultante dal secondo comma dell'art. 56-bis TUS bensì quella propria del legame di parentela intercorrente tra disponente e beneficiario ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 56-bis.

Ciò perché l'esposizione della liberalità indiretta all'interno di un atto soggetto a registrazione realizza la sottoposizione la medesima a registrazione volontaria.

7. L'ordinanza della Cassazione n. 30677 del 28 novembre 2024

Un'importante conferma a quanto sopra è rinvenibile nel pronunciamento della Cassazione contenuto nell'ordinanza n. 30677 del 28 novembre 2024.

Con tale pronuncia la suprema corte ha confermato la correttezza dell'operato dell'ufficio che ha assoggettato a tassazione, applicando l'imposta di registro nella misura del 3%, un adempimento del terzo, ex art. 1180 c.c., con cui i genitori dell'acquirente hanno pagato al venditore (e quindi a beneficio dell'acquirente) il prezzo di acquisto di un immobile.

Il contratto di compravendita conteneva l'espressa precisazione che l'adempimento del terzo non era da considerarsi atto di liberalità in quanto l'acquirente si obbligava alla restituzione.

Correttamente l'ufficio ha ritenuto quindi di poter rinvenire in tale clausola contrattuale un contratto tra i terzi adempienti e l'acquirente beneficiario avente causa di finanziamento.

In assenza di quella clausola di *expressio causae* l'ufficio non avrebbe potuto in alcun modo assoggettare a tassazione il finanziamento (a ciò ostando il disposto dell'art. 20 TUIR, come chiarito dalla detta pronuncia).

Il finanziamento, se non espresso dalle parti nel corpo del contratto sottoposto a registrazione, sarebbe sfuggito a imposizione e il pagamento effettuato dai terzi, ancorché espressamente verbalizzato dal notaio rogante, sarebbe rimasto sul piano del mero fatto.

Viceversa, ove le parti avessero espresso nel contratto un intento liberale alla base dell'adempimento dei terzi, la clausola esplicitante tale liberalità, alla stregua di un'enunciazione, ne avrebbe comportato la rilevanza fiscale ai sensi dell'art. 56-bis, comma 3, Tus, ma avrebbe comunque operato l'esenzione da imposizione prevista dal comma 4-bis dell'art. 1 Tus.

8. Conclusioni

E' quindi adesso possibile, a esito delle superiori riflessioni, approdare ad alcune conclusioni.

I negozi giuridici a causa variabile che possono essere strumento per l'effettuazione di liberalità indirette (es. stipula in favore del terzo, adempimento del terzo, delegazione di pagamento, rinunce, ecc...), anche se espressamente verbalizzati dal notaio rogante, non potranno assurgere a negozio autonomamente fiscalmente rilevante difettando l'enunciazione di un elemento essenziale per ricostruire il rapporto tributario: l'enunciazione della causa della disposizione.

Tale principio, caposaldo, come si è visto, della disciplina dell'enunciazione, è anche di pronta comprensione laddove si pensi che al variare di detta causa varierà diametralmente il regime fiscale della disposizione

E così, per esempio, in un contratto di cessione di quota sociale di s.r.l. (il quale non sconta imposta di registro proporzionale), l'intervento del terzo che saldi il prezzo di acquisto della quota:

1. non genererà alcuna tassazione non essendo fiscalmente rilevante se non verbalizzato dal notaio rogante o se da questo verbalizzato senza alcuna indicazione sul rapporto sottostante che ha

- giustificato tale intervento del terzo;
2. sarà soggetto all'imposta di registro nella misura del 3% (quale imposta principale) qualora le parti richiedano al notaio di verbalizzare l'obbligo dell'acquirente di restituire la somma al terzo adempiente;
 3. sarà soggetto all'imposta di registro nella misura dello 0,5% qualora le parti diano atto, e il creditore-acquirente ne rilasci quietanza, che con il suo pagamento il terzo ha estinto un precedente debito (per atto già soggetto a registrazione);
 4. sarà soggetto a imposta di registro come registrazione volontaria della liberalità indirette, secondo le aliquote determinate dal rapporto di parente sussistente tra terzo e acquirente, qualora le parti esplicitino in atto la causa liberale.

Qualora invece le dette clausole siano inserite in un trasferimento immobiliare che sconti l'imposta di registro in misura proporzionale, nel caso contemplato al n. 4 la disposizione sarà esente da imposta ai sensi dell'art. 1 comma 4bis tus, mentre negli altri casi la tassazione sarà la medesima.

Note

[1] In tal senso: Studio CNN N. 102-2024/T del 4 Novembre 2024: "PRIME NOTE SUL D.LGS. N. 139/2024 - COMMENTO ALLE MODIFICHE DI TASSAZIONE DELLE LIBERALITÀ INDIRETTE" a cura di Petterutti Giampiero secondo cui: *"La disposizione dell'art. 56-bis TUS completa il quadro della rilevanza tributaria delle liberalità disegnato nei tratti salienti dall'art. 1 del TUS, rendendo tassabili non in via generalizzata anche le liberalità diverse dalle donazioni (e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti) e cioè le*

liberalità indirette informali” e in nota 1: La registrazione e la tassazione delle liberalità indirette risultanti da atti (scritti) soggetti a registrazione è prevista dall’art. 1 comma 4-bis del TUS”.

[2] Successivamente l’Art. 2, comma 47, del D.L. 262/2006 nel reintrodurre l’imposta ha così delineato il suo ambito di applicazione: *“trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione”,* eliminando ogni riferimento alle liberalità indirette. Tale modifica è stata, infine, recepita dal D.Lgs. 139/2024 che ha riformulato il testo dell’art. 1 TUS nel modo seguente: *“L’imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, compresi i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione”.*

[3] Così Cassazione. sez. V n. 11831, del 12 aprile 2022. In tal senso anche la circolare dell’agenzia delle Entrate n. 30/E dell’11 agosto 2015 che al paragrafo 1.2. sostiene che: *“In quest’ambito, si ritiene che le liberalità indirette siano rimaste imponibili anche nell’ambito della nuova imposta. Il legislatore, infatti, in base al combinato disposto degli articoli 1 del TUS e 2, comma 47, del decreto legge n. 262 del 2006, attribuendo rilevanza fiscale ai fini della predetta imposta anche ai “trasferimenti di beni e diritti ... a titolo gratuito”, ha ricompreso nell’ambito applicativo della imposta sulle successioni e donazioni ogni forma di liberalità tra vivi, compresa quella indiretta. Come già chiarito dalla circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008, par. 2, quindi, l’imposta sulle successioni e donazioni si applica alle “liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione” (articolo 1, comma 4-bis, del TUS), nonché alle altre “liberalità tra vivi” che si caratterizzano per l’assenza di un atto scritto (soggetto a*

registrazione)“. Nella medesima direzione, ma riconducendo le liberalità indirette non alla categoria dei trasferimenti gratuiti ma a quella delle “donazioni”.

[4] Tuttavia ritiene che nonostante l'inquadramento civilistico il bonifico sia da considerare liberalità indiretta ai fini fiscali Cass., Sez. 5", 12 gennaio 2022, n. 735.

[5] L'art. 769 c.c. definisce chiaramente la donazione: “il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione” e le norme che individuano fattispecie imponibili sono di stretta interpretazione, stante divieto di applicazione analogica (ma anche di interpretazione estensiva) delle norme di imposizione fiscale, oggi sancito nel comma 4-bis dell'art. 2 L. 212/2000, ma già discendente dai principi costituzionali e dalla riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost.

[6] Si è espresso in tal senso CNN studio N. 102-2024/T citato secondo cui: “Con il rinvio al TUS, nei limiti di compatibilità con le disposizioni contenute dal DL 262/2006, si ritiene che l'imposta si applichi anche alle liberalità indirette che, non menzionate espressamente dal DL 262/2006, rientrano comunque nel **novero delle donazioni** e, di conseguenza, anche nella categoria ancora più ampia degli atti gratuiti di cui le donazioni sono una specie.”

[7] Ardita perché il legislatore **apparentemente** non interviene delineando il presupposto di imposta, chiarendo le condizioni all'avversarsi delle quali il rapporto tributario si instaura e il contribuente è obbligato al pagamento, ma sembra piuttosto agisce sui poteri dell'ufficio di accertare l'imposta, limitandoli fortemente. Ne risulterebbe, dal punto di vista tecnico, un quadro in cui l'imposta sarebbe astrattamente dovuta anche al di fuori dei ristretti ambiti dell'art. 56 bis TUS ma la stessa non potrebbe essere pretesa dagli uffici tributari al di fuori

degli unici due casi previsti dalla norma e la riscossione della stessa sarebbe pertanto in gran parte lasciata allo spontaneo adempimento del contribuente. Così tuttavia non è, come si dirà (a parte le forti difficoltà ad accettare l'ammissibilità di un rapporto tributario non coercibile).

[8] La precisazione appare ridondante in quanto già contenuta nel quarto comma dell'art. 1 TUS.

[9] In tal senso non deve indurre in errore il disposto dell'art. 60 Tus per cui: *“Per le modalità e i termini della liquidazione dell'imposta o maggiore imposta determinata a norma degli articoli 56, **56-bis** e 57, per la rettifica del valore dei beni e dei diritti, per l'applicazione dell'imposta in caso di omissione della richiesta di registrazione, per la riscossione e il rimborso dell'imposta, per i divieti e gli obblighi a carico di terzi e per le sanzioni si applicano, in quanto non diversamente disposto in questo titolo e nell'art. 34, commi 4 e 8, le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131”*. Tale norma, infatti, parlando di sanzione chiaramente intende “ove dovuta” e ciò accadrà, per esempio, in caso di rettifica del valore dei beni dichiarati in sede di registrazione volontaria qualora il valore determinato ecceda di oltre un quarto il dichiarato (art. 71 TUR), ovvero di omesso o tardivo versamento in caso di liquidazione dell'imposta da parte dell'ufficio. L'assenza di sanzione è inoltre confermata dalla circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015 PAG. 8. Va segnalato che la detta circolare tuttavia offre una definizione non soddisfacente di liberalità indiretta definendo liberalità indiretta: *“quegli atti di disposizione non formalizzati in atti pubblici, che perseguono le stesse finalità delle donazioni tipiche”*. Definizione che meglio si attaglia alle c.d. liberalità informali le quali fiscalmente costituiscono solo una parte delle liberalità indirette.

[10] La *ratio* potrebbe essere forse trovata nell'intenzione di scoraggiare il contribuente che si riservi di registrare la liberalità indiretta all'occorrenza, solo se sottoposto a controllo dall'agenzia delle entrate per altri tributi, e ciò al fine di evitare inutili carichi di lavoro da parte dell'ufficio che impieghi tempo e risorse per accertamenti che si sarebbero evitati in caso di registrazione volontaria della liberalità.

Tuttavia la legittimità costituzionale della norma, a parere di chi scrive, è revocabile in dubbio ai sensi degli artt. 3 e 53 cost. che impongono al legislatore di trattare in modo uguale situazioni uguali e di discriminare per la determinazione delle aliquote applicabili soltanto sulla base della diversa capacità contributiva dimostrata dal contribuente. Non vi è infatti alcuna maggior capacità contributiva in una liberalità indiretta per il solo fatto che sia accertata dall'ufficio e non dichiarata volontariamente dalle parti. Non è consentito, infatti, al legislatore di determinare basi imponibili e aliquote con finalità "punitiva" dovendosi tener conto, per la determinazione dell'imposta dovuta, solo della capacità contributiva ex art. 53 cost. e rilevando il comportamento del contribuente solo ai fini della determinazione di sanzioni (nel caso di violazioni di specifici obblighi).

[11] In tal senso: Cassazione 11831/2022 citata, secondo cui: *"la norma in disamina individua i presupposti per l'applicazione dell'imposta alle donazioni indirette nella volontaria registrazione dell'atto ovvero nella dichiarazione del contribuente resa in sede di accertamento ex art. 56 D.Lgs. n. 396/96"*.

[12] Cass. 11831/2022 cit.

[13] Con ciò si intende dire che una liberalità indiretta effettuata in seno a un atto soggetto a registrazione sarà tassabile nella misura in cui in detto atto sia chiaramente esplicitata tale

liberalità e non lo sarà ove invece essa sia sottaciuta o non esaurientemente espressa. Il requisito dell'esplicitazione, viceversa, non viene richiesto dalla seconda parte della norma per esentare dall'imposta di donazione le liberalità indirette realizzate a mezzo atti soggetti a imposta di registro proporzionale o Iva. Ne consegue che il contribuente che durante un procedimento di accertamento di tributi riconosca l'effettuazione in suo favore di una liberalità a mezzo di atto sottoposto a registrazione con imposta di registro proporzionale al cui interno la liberalità non è esplicitata (e pertanto non è stata volontariamente registrata) potrà invocare l'esenzione fornendo con ogni mezzo la prova che la liberalità ricevuta è collegata al detto atto. In tal senso si veda: Studio CNN N.29-2017/T, LIBERALITA' INDIRETTE E COLLEGAMENTO NEGOZIALE. *Contra* Cassazione 24 giugno 2016 n. 13133.

[14] Cfr. CNN Studio n. 208-2010/T, La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro.

[15] Cass. Sez. Un. 14432 del 24 maggio 2023.

[16] Vedi CNN Studio citato e note ivi richiamate.

[17] Circolare del 16/11/2000 n. 207 – Min. Finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale.

Copyright Federnotizie | Tutti i diritti riservati | È vietata la riproduzione senza consenso della redazione.

Vuoi ricevere una notifica ogni volta che Federnotizie pubblica un nuovo articolo?

Inserisci la tua e-mail... *

Iscriviti

Iscrivendomi, accetto la [Privacy Policy](#) di Federnotizie.

Attenzione: ti verrà inviata una e-mail di controllo per confermare la tua iscrizione. Verifica la posta in arrivo (e la cartella Spam) e conferma la tua iscrizione, grazie!

Autore



Redazione Federnotizie

La [Redazione di Federnotizie](#) è composta da notai di tutta Italia, specializzati in differenti discipline e coordinati dalla direzione della testata, composta dai notai Lucia Folladori e Massimo Caccavale.



accertamento fiscale, Agenzia delle Entrate, liberalità indirette

ARTICOLO PRECEDENTE

ARTICOLO SUCCESSIVO

← [Modifica del saggio di interesse legale per l'anno 2026](#)

Federnotizie	Contatti	Chi siamo	Argomenti
Testata edita a cura dell'Associazione Sindacale notai della Lombardia - "Guido Roveda".	 Scrivi alla redazione	 Federnotizie.it	== Corsivi della redazione
Regolarmente iscritta dal 13 maggio 1988 al n. 345 del Registro della Stampa presso il Tribunale di Milano (MI).	Chiedi la password per pagine o articoli protetti	 La Redazione	== Conversazioni
C.F. e P.IVA 07975360962	 Area fornitori	 Contribuisci a Federnotizie	== Novità normative
			== Novità tributarie
			== Approfondimenti giuridici
			== Clausole in rete
			== Deontologia
			== Internazionale
			== Cassa e CNN



== Note sulla Privacy

== Informazioni legali



== Notizie sindacali

== Accesso e Scuole

Copyright Federnotizie - Tutti i diritti riservati 2025 | Website by Dario Banfi.

This site is protected by reCAPTCHA and the Google Privacy Policy and Terms of Service apply.