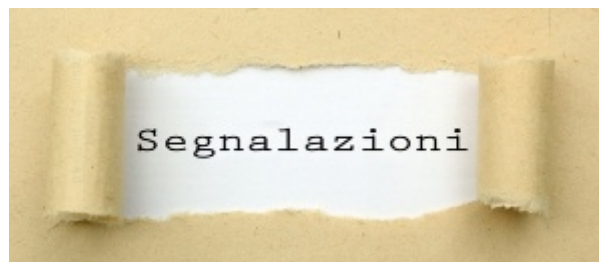


SETTORE STUDI

SEGNALAZIONI NOVITA

Prassi Interpretative



04.08.22

Una innovativa (e discutibile) interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria sul regime delle liberalità collegate agli atti di trasferimento

La risposta a interpello n. 366 dello scorso 6 luglio (in CNN Notizie del 7/7/2022) offre l'occasione per svolgere alcune riflessioni in merito alla disciplina delle liberalità dirette collegate ai trasferimenti immobiliari nel sistema del tributo successorio, atteso che la posizione dell'amministrazione finanziaria ha destato notevoli perplessità.

Nell'ipotesi di specie, il dubbio dell'istante riguardava il caso di una donazione diretta di denaro effettuata per atto pubblico antecedente all'atto di trasferimento. Si chiedeva in particolare se fosse applicabile il regime di esenzione di cui all'art. 1, comma 4-bis, d.lgs. 346/1990 ove venisse dichiarato: 1) nell'atto di donazione che la somma era donata esclusivamente allo scopo di consentire al donatario l'acquisto dell'immobile con condizione risolutiva dell'atto stesso in caso di mancato acquisto dell'immobile; 2) nell'atto di acquisto che la somma impiegata era pervenuta in forza di atto di donazione.

Il dubbio in merito all'applicabilità del regime si originava dalla lettura della precedente prassi (circolare 207/E del 2000) nella quale, secondo l'istante, «*la norma è riferita alle c.d. donazioni indirette, attraverso le quali il pagamento del prezzo del trasferimento immobiliare avviene dal terzo beneficiante direttamente al proprietario dell'immobile*».

In proposito si deve ricordare che l'art. 1 comma 4-bis, d.lgs. 346/1990 dispone «*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*».

Sulla base del dato testuale, in effetti, la stessa amministrazione finanziaria nella circolare richiamata dall'istante, a commento della novella all'epoca introdotta, pur nel paragrafo "liberalità indirette" testualmente affermava: *«Il comma 1, lettera a) dell'articolo 69 in commento, introducendo il comma 4-bis all'articolo 1 del testo unico, stabilisce l'inapplicabilità dell'imposta **alle donazioni o altre liberalità indirette collegate** ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari o il trasferimento di aziende che siano già assoggettati all'imposta di registro in misura proporzionale oppure all'imposta sul valore aggiunto»*. Nella stessa circolare si specificava ulteriormente *«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 (ad 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**)»*. La circolare menzionava dunque anche nelle esemplificazioni le fattispecie che la norma contempla, ossia dazione diretta di denaro (*rectius* liberalità diretta formalizzata o meno) o pagamento del prezzo (*rectius* donazione indiretta).

Stupisce non poco, allora, la risposta resa nel merito. L'amministrazione sostiene infatti che la disposizione di cui al comma 4 *bis* su riportata, nella parte in cui si riferisce alla non applicabilità dell'imposta ove sussista un collegamento con l'atto di trasferimento che abbia scontato il tributo di registro o l'IVA, riguarda le sole *donazioni indirette* collegate agli atti di trasferimento immobiliare, non anche le donazioni e le altre liberalità *dirette* che pur la norma testualmente contempla.

La conclusione esposta sembrerebbe fondarsi esclusivamente sull'inciso iniziale della disposizione che richiama le liberalità indirette sancendone di regola l'imponibilità ove risultanti da atti soggetti a registrazione. In altri termini, per l'amministrazione, ove sia riscontrabile il "collegamento" di cui all'art. 1 comma 4 bis, le sole liberalità indirette, di regola imponibili, diverrebbero non soggette al tributo.

Inutile dire che l'inedita posizione assunta nella prassi non convince e fa emergere il dubbio che il problema di fondo, a cui si è data una soluzione in radice (evidentemente non corretta), attenga, in realtà, all'evidenziazione e all'emersione del "collegamento" richiesto dalla norma. Su tale tema non risultano infatti indirizzi di prassi pregressi.

C'è da dire che, oltre al dato testuale, dei punti di riferimento per affermare che il comma 4 *bis* in questione si riferisca anche alle donazioni dirette e formalizzate esiste. Su questo punto la Cassazione è intervenuta in un arresto degno di nota per approfondimento e chiarezza espositiva (Sentenza n. 11831 del 12 aprile 2022). Vale la pena riportarne un passaggio, ancorché la pronuncia si incentri prevalentemente sulle liberalità indirette collegate al trasferimento immobiliare e non sulle donazioni formalizzate pur collegate.

I giudici di legittimità affermano acutamente: *«...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**»*.

Nel caso della donazione anteriore all'atto di trasferimento immobiliare o di azienda, con atto pubblico, il successivo trasferimento si atteggia come evento futuro ed incerto sia nel verificarsi, sia nell'assumere la fisionomia che comporti quel trattamento tributario atto ad applicare l'esenzione. In sostanza si tratta di una operazione a formazione progressiva che parte dalla donazione diretta di denaro da impiegare per un certo acquisto di beni ('donazione di scopo') e si completa poi, in altra data, con l'acquisto.

L'art. 1 comma 4-*bis* stabilendo che l'esclusione dall'imposta non si applichi 'nei casi di **donazioni** collegate ad atti concernenti il trasferimento....', deve abbracciare pure la donazione diretta che preceda l'atto di trasferimento (a meno di ritenere, non condivisibilmente, che, per ottenere la

neutralità fiscale, la donazione del denaro debba essere coeva (attuata con pagamento del terzo o fornendo semplicemente i mezzi di pagamento) o successiva all'acquisto, ipoteticamente fatto dilazionando il pagamento).

Considerando che nulla depone per la limitazione della neutralità fiscale alla sola donazione che segua l'acquisto, è sembrato preferibile aderire alla soluzione proposta dalla dottrina (Ghinassi, *Le liberalità indirette nel nuovo tributo successorio*, in *"Rassegna tributaria"* n. 2 di marzo-aprile 2010 394 e ss, § 4), secondo cui la donazione di denaro **anteriore** e **preordinata** all'investimento (per la quale si renda astrattamente applicabile l'imposta di donazione, come si verifica per la donazione tra estranei oppure tra parenti ed affini ma ultra franchigia) possa registrarsi in provvisoria esenzione da imposta a causa della funzionalizzazione al futuro acquisto (cfr. Studio n. 135-2011/T, *Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile*, est. Petteruti).

Questa soluzione ha ricevuto avallo dalla Suprema Corte (Cfr. Cass.13133/2016 su cui si veda Studio n.29-2017/T, *Liberalità indirette e collegamento negoziale*, est. Ghinassi) la quale ha ammesso che **l'esenzione** si possa applicare **già al momento della confezione dell'atto preordinato**, pur richiedendo che la prova del collegamento tra liberalità e acquisto immobiliare sia fornita solo tramite una espressa dichiarazione in tal senso contenuta nell'atto di compravendita. La Corte ha motivato la decisione con il ricorso alla "regola generale" in base alla quale qualsiasi esenzione o, più in generale, beneficio fiscale sarebbe subordinata ad un'espressa richiesta da parte del contribuente e ciò «*allo scopo di certa e tempestiva individuazione degli elementi fondamentali e costitutivi del rapporto tributario, oltre che di porre l'amministrazione finanziaria in condizione di immediatamente rilevare e verificare l'effettiva sussistenza dei presupposti di non imponibilità*».

All'orientamento appena richiamato se ne contrappone, in merito alla prova del collegamento, un altro, espresso nel primo arresto citato (Cass. 11831/2022) ove si legge «*Contrariamente a quanto affermato in alcune decisioni di questa Corte (Cass. ord. n. 2777 del 2016; Cass. n. 13133 del 2016), la norma relativa alla individuazione dei presupposti per l'applicazione del tributo (o come si sostiene, più in generale, per la fruizione del beneficio fiscale) non presuppone l'esplicito esercizio del diritto corrispondente da parte del contribuente, il quale non è conseguentemente onerato dal farne espressa dichiarazione in atto*». Negli studi del CNN la questione è stata affrontata e, in linea con quest'ultimo più recente approdo, è sembrato «*eccessivo richiedere che il collegamento con l'atto traslativo debba risultare da dati necessariamente contenuti nell'atto notarile, quali l'intervento nell'atto stesso del disponente o la dichiarazione in ordine alla provenienza del corrispettivo pagato da parte dell'acquirente*» e si è ritenuto che «*la prova del collegamento può essere data anche aliunde, adducendosi un qualsivoglia elemento che corrobori la funzionalità dell'atto liberale all'acquisto dell'immobile o dell'azienda*» (Studio n.29-2017/T, *Liberalità indirette e collegamento negoziale*, est. Ghinassi) Allo stato, dunque, ferma la rilevanza delle donazioni dirette e l'applicabilità del regime ex art. 1 comma 4 bis già al momento dell'atto preordinato, ciò su cui non risulta un orientamento univoco nella prassi e in giurisprudenza riguarda la prova del "collegamento" richiesto dalla norma. Insomma, la lettera e la *ratio* della disposizione in esame inducono chiaramente a ritenere che il tributo successorio debba considerarsi immediatamente recessivo ove il fenomeno liberale s'innesti nell'ambito di un trasferimento immobiliare (o d'azienda) a titolo oneroso, in ragione dell'emersione di un unico indice di capacità contributiva, ossia -come afferma la Cassazione - che la norma sia volta ad «*evitare una sorta di doppia imposizione su un fenomeno sostanzialmente unitario*». In quest'ottica distinguere ai fini dell'assoggettamento alla richiamata imposta sulle successioni tra donazione diretta e liberalità indiretta non ha alcun senso. Piuttosto sussistono delle difficoltà pratiche nell'apprezzamento del requisito richiesto dalla norma, attesa la naturale e ormai radicata "diffidenza" dell'amministrazione in relazione al libero dispiegarsi dell'autonomia negoziale soprattutto ove questa si espliciti in più atti "collegati". Su questo punto, pare necessario gettare il cuore oltre l'apparente ostacolo dell'"imposta d'atto". Il collegamento di cui qui si tratta rileva per l'applicazione del tributo sulle successioni e le donazioni, non del registro. Per quest'ultimo tributo il collegamento ex comma 4 *bis* non è assolutamente rilevante. L'imposta di registro (come l'IVA) si applica solo in relazione al trasferimento immobiliare.

Ed allora la questione si riduce alle sole resistenze applicative in ragione dell'assenza di un criterio certo per la rilevazione del collegamento di cui tratta la norma qui in esame, facilmente superabili ove si aderisse all'orientamento pur più restrittivo della Cassazione che ritiene necessaria l'evidenza del collegamento nell'uno o in entrambi gli atti.

La risposta a interpello in rassegna disorienta, infine, ove afferma che sull'atto di donazione l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, quando in altre occasioni si era già chiarito che il rinvio operato dall'art. 55, comma 1 del TUS alle disposizioni del Testo unico dell'imposta di registro, deve intendersi riferito esclusivamente alla procedura di registrazione (cfr. circ. 44/E 2011; circolare 18/E 2013; Circolare 91/E 2001 ove espressamente si esclude nei casi simili al nostro la debenza dell'imposta fissa di registro).

Susanna Cannizzaro

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Alessandra Mascellaro

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT