

UFFICIO STUDI

Quesito n. 131-2011/T

DONAZIONE CON ONERE - IMPOSTA DI SUCCESSIONE

Il quesito formulato riguarda il trattamento fiscale, agli effetti dell'imposta sulle successioni e donazioni, sui trasferimenti a titolo gratuito e sulla costituzione dei vincoli di destinazione, per la seguente fattispecie: Tizio dona al figlio Sempronio un immobile del valore di Euro 300.000,00, con l'onere di trasferire a Mevia, figlia di Tizio e sorella di Sempronio, una quota societaria del valore di Euro 150.000,00.

La normativa e la sua interpretazione

Dispone l'art. 58, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 e successive modifiche e integrazioni, che gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari.

Si tratta della applicazione di un principio generale, concernente il presupposto della imposta sulle successioni e donazioni, enunciato nell'art. 1 dello stesso decreto legislativo, per cui per definire il concetto di "*trasferimento di beni e diritti*" occorre fare riferimento al complesso degli effetti giuridici che determinano un incremento patrimoniale, "cosicché assume rilievo, nell'individuazione del presupposto dell'imposta in considerazione, non il singolo atto nei suoi profili strutturali o per la sua causa, ma un complesso di effetti giuridici, riconducibili alle nozioni di attribuzione o di "effetto liberale", che implicano incremento stabile, misurabile in moneta, di un dato patrimonio e correlato decremento di un altro. (Così Susanna Canizzaro e Thomas Tassani in Studio n. 58-2010/T del CNN).

Con la previsione del "*modus*" il donante limita l'arricchimento del donatario, imponendogli l'esecuzione di una prestazione a vantaggio di un soggetto terzo.

Come è stato osservato (Cfr. Adriano Pischetola in risposta a quesito numero 137/2011/T), "è insegnamento della migliore dottrina che la circostanza dell'assorbimento anche dell'intero valore del "*donatum*" per effetto della esecuzione della prestazione cui è tenuto (o alla quale si vincola) il

donatario non comporta uno stravolgimento del profilo causale della donazione “*cum onere*”: è la legge stessa, peraltro, all'art. 793 2° comma c.c. che, prevedendo la possibilità (ed obbligo) di adempimento dell'onere “entro i limiti del valore della cosa donata”, non esclude la permanenza di quel profilo anche laddove vi fosse concorrenza tra valore del “*donatum*” e valore della prestazione eseguita. Ciò che conta - sempre nel solco dell'insegnamento della dottrina testè ricordata - è (solo) il rapporto di subalternanza/subordinazione tra l'oggetto principale e immediato della volizione contrattuale (la donazione) e quello secondario e/o accessorio della volizione stessa (appunto l'onere o il “*modus*”).

Nel caso di specie poi il *modus* non impoverisce del tutto il vantaggio economico attribuito dalla donazione, che quindi mantiene la sua funzione; infatti il valore dell'onere risulta inferiore al valore dell'immobile donato e, quindi, anche agli effetti civilistici il donatario vi è tenuto per l'intero (art. 793 c.c.). Sotto il profilo dell'effetto economico dell'arricchimento, con la donazione modale il donante beneficia due soggetti, il donatario ed il beneficiario dell'onere imposto al donatario.

A sensi dell'articolo 2, commi 48 e 49 del Decreto Legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, quale integrato dall'art. 1, comma 77 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 *"I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta di cui al comma 47 con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni:*

a) devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;

b) devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché' degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;

c) devoluti a favore di altri soggetti: 8 per cento.

Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:

a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;

a bis) a favore dei fratelli e delle sorelle su valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento;

b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;

c) a favore di altri soggetti: 8 per cento".

Le aliquote d'imposta sono dunque determinate in funzione del grado di parentela del disponente con il beneficiario, intendendosi per tale il beneficiario finale, "unico soggetto passivo dell'imposta. Solo in capo a quest'ultimo, infatti, si producono stabilmente quegli incrementi patrimoniali che costituiscono presupposto del tributo in considerazione" (Così Studio CNN n. 58-2010/T, cit.).

Risposta al quesito

Applicando la normativa ed i principi sopra enunciati, si deve ritenere che, nella fattispecie sopra prospettata si sia in presenza, sotto il profilo fiscale dell'imposta sulle successioni e donazioni, al di là degli aspetti formali, di due donazioni: una dell'immobile da Tizio a favore del figlio Sempronio ed una da Tizio a favore della figlia Mevia della quota societaria. Sono dunque da considerarsi entrambe donazioni a favore di parenti in linea retta, ciascuna delle quali risulta essere al di sotto della franchigia.

Appendice: precisazioni in materia di imposte ipotecaria e catastale

Pur non formando oggetto del quesito, appare utile precisare che la prevalente giurisprudenza ritiene che l'onere da cui è gravata la donazione, in quanto imposto personalmente a favore del donatario, non possa essere computato in detrazione per il calcolo della base imponibile, rappresentato dal valore dell'immobile, al lordo dell'onere, determinato ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni (Cass. 3 luglio 2003, n. 10482; Cass. 26 marzo 2003, n. 4427; Cass. 16 maggio 2002, n. 7169; Cass. 29 marzo 2000, n. 3848), in base alla considerazione che le imposte ipotecaria e catastale in questione sono dovute in ordine ad operazioni pubblicitarie che riguardano i

beni in se stessi considerati e che l'onere non è afferente all'immobile, ma al soggetto a favore del quale è disposta la donazione.

Nello stesso senso la Amministrazione Finanziaria (Cfr. Circolari numero 91/E del 2001, 44/E del 2001, 207/E del 2000).

Tenuto tuttavia conto che, secondo la giurisprudenza (Cfr. Cass. 22 dicembre 1971 - 15 marzo 1972 n.748), la dottrina (v. Adriano Pischetola op. cit.) e la stessa Amministrazione Finanziaria (Cfr. Risoluz. 31 marzo 1978 n. 270584 e 14 ottobre 1987 301155) la donazione modale di un immobile, deve soggiacere a tassazione ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni fino a concorrenza del valore del bene, depurato dall'onere, è stato osservato in dottrina (cfr. Annarita Lomonaco - in Studio CNN 8/2004/T) che "Il medesimo criterio di determinazione della base imponibile....sembra doversi applicare anche alle imposte ipotecaria e catastale, stante il rinvio alle regole dettate in materia ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni" pur preso atto che "sul punto la giurisprudenza è di contrario avviso".

Diego Podetti