
Sent. Sez. 5 Num. 13133 Anno 2016 Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Svolgimento del giudizio.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale si lamenta violazione e falsa applicazione dell'articolo 1, c0.4 bis, d.lgs.346/90; con la conseguenza che l'imposta di donazione non era applicabile alla liberalità indiretta dedotta in giudizio, perché pacificamente finalizzata all'acquisto da parte dei fratelli Gattino di due unità immobiliari in Milano, Via Vittoria Colonna, come da atti di compravendita assoggettati all'imposta proporzionale di registro.

Il motivo è infondato.

In base alla norma in oggetto, ***"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 fa 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 giudice di merito ha escluso la giuridica rilevanza, nella specie, del collegamento costituente presupposto della non imponibilità; non già per la mancata prova della effettiva destinazione del denaro oggetto di liberalità all'acquisto dei due immobili, bensì per la mancata dichiarazione di tale collegamento negli atti di compravendita.

Questi ultimi, tassati con imposta proporzionale di registro, non recavano infatti alcuna menzione della circostanza che il denaro necessario provenisse in tutto o in parte da atto di liberalità; né risultava che agli atti di compravendita (negozi-fine) avessero partecipato i donanti. In assenza di enunciazione, risultava dunque che si trattasse di compravendite poste in essere con provvista propria degli acquirenti e, come tali, non 'collegate' a preordinati atti di liberalità (negozi od operazioni-mezzo).

La decisione della commissione territoriale appare corretta posto che, per regola generale (Cass.ord.n.2777/16), l'esenzione dal tributo (e, più in generale, la fruizione del beneficio fiscale) presuppone l'esplicito esercizio del diritto corrispondente da parte del contribuente il quale, a tal fine, è conseguentemente onerato dal farne espressa dichiarazione in atto; 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.

La mancata dichiarazione negli atti di compravendita, in definitiva, esula dalla sfera di applicazione della disposizione in oggetto, rendendo la liberalità indiretta tassabile - ex art.56 bis cit. - in quanto dichiarata dai beneficiari, in via del tutto contingente e casuale, soltanto nel corso di un diverso accertamento intrapreso a loro carico

DONAZIONE INDIRETTA mediante DAZIONE DI DANARO e INTESTAZIONE DI BENI IN NOME ALTRUI.

La Cassazione tassa con le imposte di donazione il "passaggio materiale" anche se "informale" (es bonifico dal cc del padre sul cc del figlio) e, quindi, civilisticamente NULLO, se non emerge dall'atto di compravendita dell'immobile o dell'azienda a valle, che la dazione era COLLEGATA alla compravendita, quale adempimento da parte del terzo dell'obbligo di versare il prezzo. E' questa la sentenza, senza precedenti, della Cassazione n. 13133 del 24 giugno 2016 riportata dal Sole 24 Ore di oggi. Dobbiamo quindi fare sempre molta attenzione nel far emergere il collegamento dai nostri atti, altrimenti esponiamo i clienti ad una duplicazione di imposte (la prima volta in sede di tassazione della compravendita e la seconda in sede di accertamento per la tassazione della donazione). Il tutto senza timore (che alcuni ancora hanno) di rendere difficoltosa la commerciabilità successiva del bene stesso, in quanto è ormai consolidata la giurisprudenza in tema di non soggezione della donazione indiretta alla azione restitutoria nei confronti degli aventi causa dal donatario.

1. Considero le conclusioni della Suprema Corte, qualora così perentorie e non giustificate in concreto dai fatti di causa, come mi auguro, un abuso interpretativo della volontà delle parti e un'inaccettabile possibile interferenza *omologante*, mi si passi il termine, nel lavoro professionale degli interpreti giuridici operatori, cui è richiesto l'assetto, appunto, in concreto degli interessi delle parti. Non è detto, infatti, che *quell'*adempimento del terzo costituisca una donazione e sappiamo che possono esserci mille ragioni specifiche che suggeriscono di non attribuire questa qualificazione al momento della vendita. Di più: come sappiamo, l'adempimento del terzo da solo NON E' UNA DONAZIONE, per quanto indiretta, occorrendo ben altro.
2. Ritengo praticamente impossibile - su un profilo delicato, quale quello della qualifica donativa e in presenza, poi, di taluni studi del notariato, accessibili pure all'esterno, da cui si evince il contrario - dispensare certezze ai clienti, nella consapevolezza che l'assodato giurisprudenziale, che risulta dottrinarmente ancora discusso, potrebbe mutare in un battito di ciglia.
3. Ritengo l'ultima tendenza di certa giurisprudenza e dell'AE di saltare alle conclusioni "2+2=4" da contrastare nelle sedi opportune, garbatamente, perché di inaudita pericolosità, potendosi tradurre nella generalizzata mancata considerazione, gravissima per me, dei dettagli che, specie nel diritto, sono fondamentali e imprescindibili per l'assetto. Non lavoriamo per moduli e formulari, come dico a talune banche, non ci occupiamo di *omogeneizzazioni*, ma di soluzioni giuridiche personalizzate e, possibilmente, attente ai bisogni concreti.

Io non sono un grandissimo esperto, però mi sembra che, a stretto rigore, non ci sia perfetta coincidenza fra:

- 1) l'ipotesi in cui il genitore "dà" danaro al figlio (che secondo me è una donazione nulla, in quanto priva di forma), facendogli, magari il classico bonifico sul conto corrente e
- 2) l'ipotesi in cui il genitore paga, con assegno circolare o di conto corrente, in tutto o in parte il prezzo all'atto della compravendita (e qui siamo nell'articolo 1180).

Allora, nel primo caso, forse la Cassazione non ha torto. Ha semplicemente un po' "mischiato" – credo volontariamente - i piani, ossia quello formale e quello della pratica degli affari e ha "opportunamente" cercato di salvare i contribuenti dall'assoggettamento alla imposta di donazione (dovuta perché, ripeto, nell'ipotesi 1 siamo pur sempre di fronte a donazione), sempre che si superi la franchigia. E come ha cercato di salvare il contribuente? Dicendo (scusate il gergo informale) "Va bene, se mi indichi nell'atto che la donazione si collega all'acquisto dell'immobile, allora la considero indiretta e non te la assoggetto a imposta".

In effetti la Cassazione considera da sottoporre a tassazione la donazione diretta nonostante la nullità formale ed esenta la indiretta se ed in quanto dichiarata in atto.

Cioè se, in sede di accertamento, dichiaro di avere ricevuto una donazione dai miei genitori e che con quei denari poi ho effettuato un acquisto, non è detto che io non abbia ricevuto una donazione di danaro e mi sia deciso POI ad effettuare un acquisto.

Dove sarebbe il collegamento funzionale al momento della liberalità che esenta da tassazione?

Quindi quando leggo nell'articolo che viene tassata la "liberalità indiretta per il solo fatto di non essere stata enunciata" non posso non rilevare la inesattezza, a mio avviso, dell'assunto.

Nessuna donazione indiretta viene tassata per non avere esplicitato in atto il collegamento, ma viene invece tassata la donazione "diretta" in quanto non qualificata dallo scopo di acquisto.

Che poi si possa formare un documento postumo integrativo o che la Cassazione qualifichi come "donazione" quello che potrebbe essere un prestito poi soggetto a remissione, è un altro paio di maniche.

Commenteremo più approfonditamente il tema ma intanto va sottolineato:

- a) Che anche la donazione diretta "collegata" è esclusa da imposta;
- b) Che la donazione suddetta è esente anche se anteriore all'acquisto, caso in cui non è possibile evidenziare in atto il collegamento con un determinato acquisto ma solo delineare che la donazione sia funzionale a ciò

Intendi dire che se in un atto stipulo in primo luogo una donazione di importo superiore alla franchigia finalizzata all'acquisto di un immobile di cui al secondo luogo dello stesso atto, non sconto l'imposta di donazione?

Se è questo quanto sostieni puoi cortesemente fornirmi gli estremi di qualche documento di prassi in tal senso?

Io sono fermo alla Circolare n.207/E del 2000 che mi pare si riferisca alle sole "donazioni o altre liberalità INDIRETTE".

E poi , comunque, mi sembra che la discussione verta proprio sulla mancanza di collegamento tra donazione e cv.

Meglio approfondire da subito.

[L'art. 1 comma 4-bis TUS parla di "donazioni ed altre liberalità collegate....."](#)

Sai meglio di me che l'art. 1, comma 4 bis, si riferisce esclusivamente alla liberalità indirette.

Basta:

- 1) leggere il suo incipit " ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica...";
- 2) considerare che oltre alla donazione indiretta esistono altre forme di liberalità indiretta e che per questo l'articolo intende essere omnicomprensivo dell'ambito "liberalità indirette",
- 3) considerare che tali liberalità non erodono la franchigia come invece le donazioni dirette che invece fanno cumulo.

In realtà, per come ho capito io, il legislatore ha cercato di favorire l'emersione delle liberalità indirette, in un certo senso ed entro determinati limiti e presupposti, prevedendo per esse un regime di detassazione e quindi, in un certo senso, privilegiandole rispetto alla donazione formalmente propria.

Il mio pensiero, non isolato, è nel senso che la disposizione dell'art. 1 vada considerata nella sua interezza, poiché il comma 4-bis, pur inserito nel 2000, ne fa pienamente parte e non è disposizione autonoma. Con la conseguenza ulteriore che detto comma va coordinato anche con l'art. 56-bis per ricavarne il "sistema" dell'imposta sulle donazioni.

La Cassazione ultima mostra una opinione parzialmente diversa ma porta anche conferme di alcune soluzioni adottate nello studio sulla rilevanza delle liberalità indirette nell'attività notarile (studio 135-2011-T).

Ovviamente non sostengo che tale pensiero corrisponda alla "verità" ma mi pare che abbia il merito di ricercare *nell'intero* TUS i criteri di imposizione sulle liberalità, sottolineando, con la dottrina, che detti criteri sono da ricercare sia nell'art. 1, sia nell'art. 56-bis.

Dunque, sebbene il comma 4-bis esordisca riferendosi alle liberalità indirette per affermarne l'imponibilità, purché "risultanti da atti soggetti a registrazione", l'art. 1 si riferisce sia al primo comma "alla donazione o altra liberalità", sia al comma 4-bis alle "donazioni ed altre liberalità" e per tutte letteralmente esclude dal prelievo quelle "collegate ad atti ecc. ecc."

Quindi è il collegamento con gli atti soggetti ad iva o a registro proporzionale ad escludere "donazioni ed altre liberalità" dal prelievo.

Considerato che l'art. 56-bis rende accertabili e quindi imponibili le liberalità diverse dalle donazioni (lasciamo da parte quelle fatte all'estero) anche se non risultanti da atto scritto, è parso coerente con il sistema rendere applicabile anche a tale ipotesi il comma 4-bis.

Ma la Cassazione esprime un pensiero parzialmente diverso, ritenendo che l'esclusione da imposizione ex art. 56-bis richieda che in atto si esponga la donazione collegata.

Nel contempo afferma a chiare lettere (almeno secondo me) che l'esposizione in atto copra tutte le ipotesi di esclusione, senza distinguere tra donazioni dirette ed indirette.

Infatti, asserisce che il trasferimento di denaro (nel caso di specie, mediante versamento in data 8 agosto 2001, su conto corrente cointestato ai figli, di un assegno circolare di 2.500.000.000 di lire, somma poi utilizzata da detti figli per la compera di un immobile) sarebbe stato escluso dall'imposta di donazione ove in atto fosse stata dichiarata la provenienza del denaro e l'avvenuto suo trasferimento da parte dei genitori al fine di consentire ai figli l'acquisto dell'immobile (Cassazione: Il giudice di merito ha escluso la giuridica rilevanza, nella specie, del collegamento costituente presupposto della non imponibilità; non già per la mancata prova della effettiva destinazione del denaro oggetto di liberalità all'acquisto dei due immobili, bensì per la mancata dichiarazione di tale collegamento negli atti di compravendita. Questi ultimi, tassati con imposta proporzionale di registro, non recavano infatti alcuna menzione della circostanza che il denaro necessario provenisse in tutto o in parte da atto di liberalità; nè risultava che agli atti di compravendita (negozi-fine) avessero partecipato i donanti. In assenza di enunciazione, risultava dunque che si trattasse di compravendite poste in essere con provvista propria degli acquirenti e, come tali, non collegate a preordinati atti di liberalità (negozi od operazioni-mezzo). La decisione della commissione territoriale appare corretta posto che, per regola generale (Cass. ord. n. 2777/16), l'esenzione dal tributo (e, più in generale, la fruizione del beneficio fiscale) presuppone l'esplicito esercizio del diritto corrispondente da parte del contribuente il quale, a tal fine, è conseguentemente onerato dal farne espressa dichiarazione in atto; 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. La mancata dichiarazione negli atti di compravendita, in definitiva, esula dalla sfera di applicazione

della disposizione in oggetto, rendendo la liberalità indiretta tassabile - ex art. 56 bis cit. - in quanto dichiarata dai beneficiari, in via del tutto contingente e casuale, soltanto nel corso di un diverso accertamento intrapreso a loro carico.)

Al di là delle disquisizioni di ordine speculativo (che ci indurranno fatalmente a formulare giudizi molto severi sulla qualità tecnica delle ultime sentenze di Cassazione), sul piano strettamente pratico ed operativo mi pare che emerga molto chiaramente l'esigenza di far risultare dall'atto la provenienza del denaro impiegato per l'acquisto tutte le volte che ciò sia appena possibile, utilizzando lo strumento dell'adempimento del terzo ex art. 1180 Cod. Civ. e richiamando l'art. 1, co. 4, del T.U.S. per evidenziare la non imponibilità.

Nella sentenza non si afferma nessuna presunzione di donazione in caso di dazione di somma di danaro senza titolo, nella vicenda accertata non emerge nessuna presunzione di donazione da parte dell'AE. L'ultima Cass. che si è occupata della qualificazione causale delle dazioni di somme di danaro, senza titolo, ha affermato il principio che la donazione non si presume ma va dimostrata (e ci mancherebbe ...) .