

Quesito tributario n. 26-2013/T

DONAZIONE REMUNERATORIA. ESCLUSIONE DALL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Si prospetta la seguente fattispecie: all'esito di una operazione di alienazione di una partecipazione societaria, gli ex soci vorrebbero gratificare alcuni dei migliori e più affezionati collaboratori con un premio in danaro, per spirito di riconoscenza e gratitudine per la dedizione e la lealtà dimostrate nel corso degli anni. La misura di tale gratifica e la scelta dei beneficiari sarebbero rimesse alla discrezionalità dei disponenti e non sarebbero commisurate a specifiche attività dei beneficiari o alla quantità o qualità dei servizi ricevuti.

Posto che tale fattispecie risulti qualificabile come donazione remuneratoria ed ascrivibile, quindi, al primo comma dell'art. 770 c.c., si chiede di sapere se l'art. 1 co. 4, D.lgs. 346/1990 (d'ora in poi TUS), nel disciplinare l'ambito oggettivo dell'imposta sulle successioni e donazioni, ne preveda l'esclusione solo per le liberalità d'uso di cui all'art. 770 co. 2 cc, o se possano ritenersi escluse, come sembrerebbe desumersi dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n.17, del 15 marzo 1991, anche le donazioni remuneratorie di cui all'art. 770 co. 1 c.c.

Per offrire risposta al quesito così formulato, occorre inquadrare brevemente la fattispecie, richiamando la disciplina prevista dall'art.770 del codice civile.

Con riferimento alla donazione remuneratoria, l'art. 770 c.c. stabilisce al primo comma che: *“è donazione anche la liberalità fatta per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario o per speciale remunerazione”*.

Successivamente, il secondo comma del predetto articolo, individua un'ipotesi di liberalità non donativa: *“Non costituisce donazione la*

liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in riferimento agli usi”.

Si tratta quindi di due fattispecie che, pur trovando collocazione nella medesima norma, devono essere considerate distinte.

La distinzione risiederebbe, secondo dottrina e giurisprudenza maggioritarie, nella diversa caratterizzazione soggettiva dell’*animus* del disponente ⁽¹⁾.

In altre parole, se la remunerazione di un servizio corrisponde ad un uso diffuso nel costume sociale si avrà una liberalità remuneratoria d’uso in cui la *causa donandi* è sostituita dalla conformazione del comportamento ad una prassi sociale ⁽²⁾.

Diversamente, laddove determinata da ragioni di riconoscenza ⁽³⁾, da particolari meriti del donatario ⁽⁴⁾ o dalla volontà di remunerare servizi da quest’ultimo resi in precedenza ⁽⁵⁾, la remunerazione avrà natura donativa, non essendo data né in considerazione di usi e consuetudini né in funzione di corrispettivo.

La donazione remuneratoria è, quindi, come confermato dalla stessa lettera della legge, una vera e propria donazione, la cui causa è costituita, in senso oggettivo, dall’arricchimento altrui senza corrispettivo e in senso soggettivo dallo spirito di liberalità ⁽⁶⁾.

La distinzione, appena descritta, tra donazione remuneratoria e liberalità d’uso è di particolare rilevanza sotto il profilo sostanziale, risultando le due fattispecie soggette ad una differente disciplina ⁽⁷⁾. Tale rilevanza si manifesta, tuttavia, anche **sotto il profilo fiscale**.

L’art. 1, D.lgs. 346/1990, nel disciplinare l’ambito applicativo dell’imposta sulle successioni e donazioni, al quarto comma, ne esclude l’applicazione per i casi di donazione o liberalità di cui agli artt. 742 ⁽⁸⁾ e 783 del codice civile, ovvero per le spese non soggette a collazione e le donazioni di modico valore.

Risultano, altresì, non soggette ad imposta, attraverso espresso richiamo, contenuto nello stesso art. 742 c.c., le liberalità d'uso di cui all'art. 770, secondo comma.

La disposizione di cui al quarto comma del predetto articolo non si applicherà quindi, alla luce del dato normativo, per le donazioni e le liberalità fra vivi qualificabili come donazioni remuneratorie.

Ad una diversa conclusione sembrerebbe giungere la Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 15 marzo 1991, n. 17, nel fornire elementi per una corretta ed uniforme applicazione del d.lgs. 346/1990 ⁽⁹⁾.

Sembra opportuno, a riguardo, richiamare le riflessioni espresse in precedenza in uno studio ⁽¹⁰⁾ della Commissione studi tributari a commento della Circolare citata: “ con riferimento all'art.1 si afferma apoditticamente nella Circolare Ministeriale che sono escluse da imposizione le donazioni remuneratorie. L'affermazione è errata, non tenendosi conto che il riferimento in generale all'art. 770 c.c., che disciplina al primo comma tali donazioni, pur contenuto nella bozza originaria dell'art. 1, 4° co., T.U., è stato soppresso nella stesura definitiva; e non tenendosi inoltre conto del fatto che il richiamo dell'art. 742 c.c., tuttora contenuto nella norma, fa sì che siano escluse da imposta le sole "liberalità d'uso" di cui all'art. 770, secondo comma, c.c., richiamato appunto dal suddetto art. 742 c.c.”

Il *discrimen* per l'assoggettamento all'imposta sembra quindi ricalcare lo spartiacque prescelto dalla legge civile per la qualificazione di determinate figure come donazione: **sono senza dubbio tassabili le donazioni remuneratorie di cui al primo comma del 770 del codice civile**, soggette alla forma solenne, mentre parrebbero esulare dal presupposto le liberalità d'uso non donative ⁽¹¹⁾.

Il problema sta quindi nella delimitazione concreta delle fattispecie, considerato che le difficoltà di interpretazione di un atto di liberalità in diritto civile si riflettono in ambito tributario.

In riferimento alla fattispecie prospettata, il particolare motivo dell'attribuzione manifestato nell'intento di voler gratificare i collaboratori, in ragione della lealtà e della dedizione mostrate nel corso degli anni e l'irrilevanza dei servizi resi quali parametri di riferimento al fine della gratificazione, sembrerebbero confermare la natura propriamente donativa della fattispecie e giustificare la sua riconduzione al novero delle donazioni remuneratorie, le quali, come più volte affermato, si caratterizzano per essere l'attribuzione effettuata come segno tangibile di speciale apprezzamento dei servizi resi in precedenza dal donatario, con la conseguente applicazione della disciplina fiscale appena descritta ⁽¹²⁾.

Sebbene, tuttavia, gli elementi desumibili dalla fattispecie da Lei descritta sembrano evidenziare la prevalenza di una *causa donandi* e quindi dell'intento liberale, la circostanza che l'attribuzione sia occasionata da un precedente rapporto tra le parti a titolo oneroso suggerirebbe una particolare cautela nella valutazione della situazione concreta al fine di evitare possibili riqualificazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Vittoria La Peccerella

-
- 1) Si sostiene, in maniera pressoché unanime in dottrina, che il motivo remuneratorio assuma il ruolo specifico di elemento costitutivo della fattispecie con la conseguenza che se il motivo non sussiste la donazione non potrà qualificarsi remuneratoria. Cfr. fra tutti Torrente A., La donazione, Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo, Milano, 2006; Capozzi G., Successioni e donazioni, Giuffrè, 2009.

La modicità dell'attribuzione e la proporzionalità fra liberalità e servizio reso possono essere ulteriori elementi di distinzione, normali ma non essenziali. Secondo alcuni autori le due figure si differenzerebbero per la proporzionalità o meno rispetto al servizio effettuato dal donatario-beneficiario. Più precisamente il concetto di "speciale remunerazione", di cui al primo comma dell'articolo in esame, corrisponderebbe ad una effettiva sproporzione tra quanto donato ed i servizi resi, mentre nell'ipotesi, di cui al secondo comma, si registrerebbe una equivalenza economica tra *donatum* e attività svolta da donatario. Così Torrente A., La donazione, in Tratt. Dir. Civ. e comm., a cura di Cicu A., Messineo F., Milano, 1956, p.181. Cfr. inoltre Cass. 1° febbraio 1992, n. 1077, in Nuova giur. civ. comm., 1992, 654, con nota di Regine, Donazione remuneratoria e liberalità d'uso: una difficile distinzione, rileva che "per donazione remuneratoria deve intendersi l'attribuzione gratuita compiuta spontaneamente

e nella consapevolezza di non dover adempiere alcun obbligo giuridico, morale o sociale per compensare i servizi resi e o promessi dal donatario, mentre per la configurabilità della liberalità d'uso si richiede non solo che l'attribuzione patrimoniale gratuita sia effettuata per speciale apprezzamento dei servizi in precedenza ricevuti dal donante o per rispettare l'uso che consiglia di compierla in determinate occasioni, ma anche una certa equivalenza economica tra il valore delle cose donate e quello dei servizi ricevuti dal disponente"; nello stesso senso, Cass. 14 gennaio 1992, n. 324, in Foro it., 1992, 1789, con nota di Lenoci, Nuova giur. civ. comm., 1992, 654, con nota di Regine, Donazione, cit., 1993, 630, con nota di Pellegrini, Gli atti di liberalità fra donazione remuneratoria e liberalità d'uso. Prevale la tesi contraria secondo la quale si può avere donazione remuneratoria anche se vi è perfetta equivalenza tra il servizio reso e la liberalità.

- 2) Così Di Paolo M., Donazione per speciale remunerazione e liberalità remuneratoria d'uso, in Casi e questioni di diritto privato, vol. II: successioni e donazioni, Bessone M. (a cura di), Giuffrè, Milano, 1995, pag. 256.
- 3) Ovvero per un particolare sentimento di gratitudine verso il donatario o la sua famiglia. Esempio tipico di donazione per riconoscenza è rappresentato dalla c.d. donazione reciproca, fatta cioè da chi, in passato beneficiato, dona ora, a sua volta, al benefattore. Cfr. Capozzi, cit.
- 4) Va aggiunto che deve trattarsi di meriti che non hanno arrecato diretto vantaggio al donante, altrimenti si ricadrebbe nell'ipotesi della donazione per riconoscenza o per speciale remunerazione. Cfr. Capozzi, cit.
- 5) Anche a titolo oneroso e particolarmente apprezzati dal donante. Esempi tipici della figura in esame sono la donazione fatta al medico o all'avvocato quando per siffatto servizio, in aggiunta al compenso, viene donato un bene per spirito di riconoscenza. In tale ultima ipotesi vi sarebbe, secondo la dottrina, un concorso di motivi, cosicché la donazione è configurabile solo ove quello liberale prevalga su quello di scambio, configurandosi altrimenti un negozio misto con donazione. Cfr. Gazzoni, Manuale di diritto privato, XII ed. 2006. Secondo altri vi sarebbe un collegamento negoziale tra una *datio in solutum* ed una liberalità, cioè tra *causa solvendi* e *donandi*. Cfr. Torrente A., La donazione, in Tratt. Dir. Civ. e comm., a cura di Cicu A., Messineo F., Milano, 1956.
- 6) Cfr. Capozzi G., Successioni e donazioni, Giuffrè, 2009. Lo scopo remuneratorio, quindi, costituisce un motivo dell'atto che, tuttavia, non rileva ai fini della qualificazione causale dello stesso. Si afferma in giurisprudenza che, ancorché dominata da tale motivo, l'attribuzione non cessa peraltro di essere spontanea e l'atto conserva la causa di liberalità. Cfr. Cass. 14 febbraio 1997, n.1411. Il legislatore attribuisce ai motivi remuneratori una rilevanza giuridica soltanto in alcune ipotesi espressamente previste; al di fuori di tali ipotesi, la presenza dei motivi remuneratori non impedisce di qualificare la liberalità come donazione, con conseguente applicazione della disciplina dettata per la donazione tipica. La disciplina delle donazioni remuneratorie si differenzia da quella delle donazioni nei seguenti casi: art. 437, c.c., che esonera il donatario dall'obbligo degli alimenti; art. 797, n. 3, c.c., che pone a carico del donante la garanzia per evizione; art. 805, c.c., che esclude la revocazione per ingratitudine e sopravvenienza di figli.
- 7) La donazione remuneratoria è soggetta al rigore formale previsto dall'art. 782 c.c. per il contratto di donazione quindi al rispetto della forma ad *substantiam* dell'atto pubblico. La liberalità d'uso al contrario, non costituendo donazione, risulta svincolata dal rispetto delle formalità prescritte dall'art. 782 del codice civile. (La dottrina ritiene tuttavia applicabili alle liberalità d'uso le norme sulla donazione in quanto compatibili, ovvero solo nella misura in

cui la loro ratio non contrasti con la particolare natura delle liberalità d'uso. Cfr. Capozzi G., cit. pag. 1692 ss.)

- 8) È chiaro che il pagamento di tali spese non risulta normalmente da atto pubblico. Peraltro ove ciò volesse farsi risultare, la circostanza che trattasi di erogazioni liberali finalizzate a tali spese dovrà essere chiaramente evidenziata nell'atto, ai fini dell'esclusione da imposta.
- 9) Si afferma nella circolare: "Sono invece escluse dall'imposizione le donazioni o liberalità previste da alcuni articoli del codice civile, vale a dire:
 - le erogazioni liberali per spese di mantenimento, educazione, malattia, abbigliamento e nozze (art. 742);
 - **le donazioni remuneratorie, cioè liberalità fatte per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario o a causa di particolare considerazione; non sono ritenute donazioni le liberalità fatte per servizi resi e comunque in conformità agli usi (art. 770);**
 - le donazioni di beni mobili di modico valore (art. 783); la modicità del valore è correlata alle condizioni economiche del donante".
- 10) Cfr. Commento e note integrative al testo unico sulle successioni e donazioni, 15-12-1991, est. U. Friedmann- S. Ghinassi, in CNN Strumenti, voce 0930, 8.1. In senso conforme cfr. Uricchio, in Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni, a cura di D'Amati, Padova, 1996, 22, per il quale l'eliminazione, nel testo definitivo, dell'inciso che compariva nella schema di testo unico, comporta che, come in passato, anche sotto la vigenza del nuovo testo unico, le donazioni remuneratorie siano soggette a tassazione, fatta eccezione per le ipotesi in cui siano contenute nei limiti del modico valore.
- 11) Cfr. Stevanato D., Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio, Cedam, Padova, 2000, p.58.
- 12) Secondo un orientamento dottrinale risalente, che tuttavia è utile qui richiamare, seguendo un rigido concetto di reddito prodotto si è dubitato, che alcune ipotesi, quali la donazione remuneratoria, rientrassero nella casistica degli atti idonei a provocare ricchezza mobile, assoggettata ad imposta reddituale o non piuttosto nel novero delle fonti di incrementi patrimoniali gratuiti. Come rilevato in dottrina (Cfr. Falsitta G. Manuale di diritto tributario, parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia, 3° ed., Padova, 2003, p.82 ss.) seguendo una concezione pragmatica di reddito che svaluti il carattere formale dell'origine, la donazione remuneratoria può costituire una fattispecie non definibile con certezza, proprio per la connessione fra liberalità e i servizi resi.
Considera invece l'imposta in esame estranea al concetto di reddito, LUPI R., Diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2007, p.30, il quale esclude, sotto il profilo etimologico, che le imposte di successione e donazione possano rientrare nel concetto di reddito: "l'etimologia stessa della parola reddito (dal latino *reditus*) indica infatti che esso è un qualcosa che ci ritorna perché in cambio abbiamo dato o fatto qualcosa. Nelle successioni e donazioni viene invece conseguito un patrimonio che altri hanno abbandonato, per liberalità o per causa di morte, ma comunque senza alcuna contropartita. Anche le teorie finanziarie presuppongono pur sempre che il precettore del reddito abbia svolto una qualche prestazione, come alienare un bene, astenersi da qualche attività o al limite comprare un biglietto della lotteria".