



Novità in tema di trattamento tributario delle donazioni indirette

Riferimenti:

Studio CNN 29-2017/T

Cass. Civ. V Sez. 24 giugno 2016 n. 13133

CTP Milano 21 novembre 2017, n. 6497

Relativamente alla disciplina tributaria delle donazioni indirette, si riscontrano due problematiche recentemente oggetto di importanti pronunce giurisprudenziali: da un lato la necessità (sostenuta dalla Cassazione) di una dichiarazione espressa affinché le medesime siano escluse dall'ambito dell'imposta di donazione, dall'altro la loro esclusione dal calcolo delle donazioni rilevanti ai fini del c.d. coacervo.

Le questioni vanno affrontate consequenzialmente in quanto la prima può costituire presupposto per l'applicabilità della seconda.

Come noto ed in via generale, le donazioni indirette sono tendenzialmente escluse dall'ambito dell'imposta di donazione ai sensi dell'art. 1 comma 4 bis del d. lgs. 346/1990¹, in quanto normalmente collegate ai trasferimenti immobiliari o d'azienda. La norma non parrebbe dettare peculiari presupposti per tale esclusione dall'imposizione se non il dato oggettivo che le donazioni indirette debbano essere collegate a trasferimenti immobiliari o d'azienda già soggetti ad imposta di registro o sul valore aggiunto.

Tuttavia un recente arresto giurisprudenziale² parrebbe richiedere, al fine di vedere l'esclusione delle donazioni indirette dall'alveo dell'imposta di donazione, un'espressa dichiarazione del contribuente a mezzo della quale si avrebbe la prova del collegamento tra la liberalità e il trasferimento soggetto ad imposta di registro (o sul valore aggiunto), non potendosi il medesimo desumere, secondo la Suprema Corte, da elementi oggettivi diversi.

La motivazione di tale posizione andrebbe ritrovata nella "regola generale" in base alla quale qualsiasi esenzione o più in generale beneficio fiscale richiederebbe un'espressa richiesta da parte del contribuente, con la conseguenza che le donazioni indirette sarebbero, in assenza di tale dichiarazione, soggette all'imposta di donazione, nonostante rientrino oggettivamente nell'ambito applicativo dell'art. 1 co 4 bis TUSD³.

¹ Unitamente alle ipotesi di cui all'art. 1 co 4, all'art. 3 e all'art. 59 TUSD.

² Cass. Civ. V Sez. 24 giugno 2016 n. 13133.

³ Più precisamente così si esprime la Suprema Corte: "In base alla norma in oggetto, "ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta



Tale impostazione deriverebbe da una posizione dottrinale molto rigorosa la quale sosterebbe come il collegamento presupposto oggettivo dell'art. 1 co 4 bis TUSD potrebbe essere dimostrato solo in due modi: o con la partecipazione del terzo in atto o con la relativa specifica menzione nel negozio – fine (la vendita) del negozio – mezzo (la donazione)⁴.

Occorre, tuttavia, sottolineare come tale impostazione sia stata criticata dal CNN, il quale ha rimarcato come, da un lato, la norma non richieda tale dichiarazione e, dall'altro, il principio generale richiamato dalla giurisprudenza riguardi i regimi c.d. agevolati, trovandoci invece, nel caso di specie, in un unico regime (non agevolato) ma ordinario ed esclusivo: le donazioni indirette ex art. 1 co 4 bis TUSD sono escluse dall'ambito dell'imposta di donazione⁵.

Allo stesso tempo, sempre in tema di donazioni indirette, si è espressa recentemente la giurisprudenza di merito relativamente al diverso, ma collegato, problema dell'includibilità delle donazioni indirette (escluse dall'imposizione dell'imposta di donazione, come sopra detto) nel conteggio ai fini del c.d. coacervo.

La Commissione tributaria provinciale di Milano ha dato al quesito risposta negativa escludendo, pertanto, le suddette donazioni indirette dal c.d. coacervo.

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".

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."

⁴ Cfr. G. MONTELEONE, *Il nodo delle liberalità indirette, in L'imposta sulle successioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 342.

⁵ Si veda Studio CNN 29-2017/T, p. 4.



Ciò troverebbe la sua motivazione in una necessità di coerenza: se la liberalità indiretta non è tassata ai sensi del TUSD, non potrà poi nemmeno essere conteggiata per verificare il superamento della franchigia (c.d. coacervo).

Tutto ciò premesso appare di tutta evidenza il collegamento tra le problematiche sollevate e risolte dalla giurisprudenza: se, infatti, l'esclusione delle donazioni indirette deriva coerentemente dall'esclusione delle medesime dall'alveo dell'imposta di donazione, deve verificarsi quando e come le medesime siano non imponibili ai sensi del TUSD e, pertanto, quali siano i presupposti dell'applicazione dell'art. 1 co 4 bis, con conseguente necessaria attenzione per le recenti pronunce in merito che richiederebbero un'espressa richiesta del contribuente in tal senso o la partecipazione del soggetto che compie la liberalità in atto.